

Duyuru Tarihi : 02.04.2008
Duyuru No : DUYURU/2008-039
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / NİSAN 2008

Erdoğan SAĞLAM
Yeminli Mali Müşavir
BDO Denet

2007 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DOLDURULMASI KONUSUNDA ÖZET AÇIKLAMALAR ve BİR ÖRNEK

Kurumlar vergisi mükellefleri kurum kazancı üzerinden % 20 (şayet yatırım indirimi uygulanmışsa % 30) oranında kurumlar vergisi ödemek zorundadırlar.

Mali tablolarda yer alan kazanç, vergiye tabi kurum kazancından muhtelif sebeplerle farklı olabileceği için, matraha ulaşırken indirimi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi, vergiye tabi olmayan gelirler ile bazı indirimlerin ise düşülmesi gerekmektedir.

Bu yazımız, 2007 yılına ait kurum kazancının tespiti konusundaki bazı özellikli konularla ilgili görüşlerimizi açıklamak ve bir örnek üzerinden kurumlar vergisi hesabını açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

1. 2007 YILI KURUM KAZANCININ TESPİTİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR :

1.1. İstisnadan Kaynaklanan Zararlar :

Beyannamenin 4 no.lu Tablosunda geçmiş yıl zararlarının, istisna kaynaklı olan ve olmayan şeklinde ayrılmı olarak belirtilmesi istenilmektedir. Söz konusu zararların toplamalarının beyannamenin 51 ve 52 numaralı satırlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Mevzuatımızda istisna kaynaklı zararların mahsubuna bağlanmış bugün itibarıyla herhangi bir sonuç bulunmadığı için, mahsup edilen geçmiş yıl zararlarının istisna kaynaklı olup olmamasının hiçbir önemi ve sonucu yoktur. Bu gösterim şekli ancak ve ancak istatistik maksadıyla isteniyor olabilir.

1.2. Öz Sermaye Hesaplarına İlişkin Enflasyon Fark Hesaplarının Mahsup Edilebileceği Zararlar :

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25 ve mükerrer 298'inci maddelerine göre, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen tutarların, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği dönemde vergiye tabi tutulması gerekir. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir.

Buna göre öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının, ticari faaliyetten doğmuş olan (yani enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanmayan) ticari zararlara mahsup edilmesi halinde, mahsup edilen tutarların, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin **vergiye tabi tutulması gerekir**. Bu bakımdan **mükellefleri, söz konusu mahsubu yaparken dikkatli olmaları ve bu konuda genel kurul kararı alınıyorsa, bu kararda mahsubun nerelere yapıldığının açıkça belirtilmesi konusunda uyarıyoruz**. Söz konusu mahsup açık bir genel kurul kararına dayanılarak yapılabileceği gibi, mahsubun yapılmış olduğu mali tabloların genel kurulca onaylanması suretiyle zımnî genel kurul kararına dayanılarak yapılması da mümkündür.

Diğer taraftan, enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârlarının dağıtımı halinde de İdare, bu durumu, enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan pasif kalemlere ait fark hesaplarının işletmeden çekilişi olarak değerlendirmekte ve müstakilen vergiye tabi tutulmasını istemektedir. Öz sermaye enflasyon farklarının ortaklara dağıtımında yasal durum açık olmakla beraber, düzeltme sonucu oluşan kârların dağıtımında aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Zira Kanun hükmü sadece öz sermaye kalemlerine ait düzeltme farklarının dağıtımını düzenlemekte, düzeltme sonucu oluşan kârların dağıtımı hakkında herhangi bir hüküm içermemektedir. Ne var ki Maliye İdaresi bunları da aynı şekilde değerlendirilmektedir.

Bizim anlayışımıza göre ve Kanunda belirtilmediği için, düzeltme sonucu oluşan kârların dağıtımı, kurumlar vergisi gerektirmeksizin mümkün olabilmelidir. Bu görüşümüzün çeşitli dayanakları vardır, ancak ayrı bir tartışma konusu olan bu hususu burada detayına girmeden bırakıp konumuza dönmek istiyoruz.

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının ticari faaliyetten kaynaklanan zararlara mahsup edilmesi (İdarenin görüşüne göre buna ilaveten düzeltme sonucu oluşan kârların dağıtımı) halinde, vergiye tabi tutulması gereken tutarlardan varsa kurumun yatırım indirimi hakları ve geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilecek midir? Bu konu tartışmalı olup farklı görüşler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı önce 31.1.2005 tarih ve 57556 sayılı muktezası ile, düzeltme sonucu oluşan kârların dağıtımı halinde, işletmeden çelişmiş sayılan tutarlardan yatırım indirimi haklarının mahsup edilebileceği yolunda görüş vermiş, ancak sonra bu görüşünü 19.10.2006 tarih ve 82198 sayılı muktezası ile değiştirmiştir. Daha sonra da aynı istikamette muktezalar verilmek suretiyle bu görüşe istikrar kazandırılmıştır.¹ Bizim görüşümüze göre, söz konusu tutardan, varsa mükellefin geçmiş yıl mali zararları ile yatırım indirimi haklarının mahsubu mümkün olmalıdır.²

1.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusundaki Gelişmeler:

1.3.1. Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusundaki Hükümleri Yürürlüğe Girmiştir:

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması müessesesi, 5520 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki düzenleme dolayısıyla 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹ İdarenin görüşünün dayanakları için bakınız: Ercan Durgun- İmral Duran, "Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Geçmiş Yıl Karlarının İşletmeden Çekilmesi ve İndirim ve İstisnalara Mahsubu", Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2008, Sayı: 318, Sayfa:67-71

² Bu görüşün dayanakları için bakınız: Mehmet Maç, "Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farklarının Ortaklara Dağıtılmasında Ortaya Çıkacak Kurumlar Vergisini, Yatırım İndirimi Potansiyeli veya Geçmiş Yıl Zarar Mahsup Hakkı İle Önlemenin Mümkün Olup Olmadığı", Lebib Yalkın Dergisi, Aralık 2007, Sayı: 48, Sayfa: 19 – 23

Maddenin 3'üncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği belirtildikten sonra, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 7'nci fıkrasına göre, transfer fiyatlandırması ile ilgili usulleri belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisine istinaden 2007/12888 sayılı Kararı ile söz konusu usulleri düzenlemiş ve **6.12.2007** tarihli Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Kararın 17, 18 ve 19 uncu maddeleri transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konusunu düzenlemektedir.

Gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına herhangi bir düzenleme yapma yetkisi verilmemiş olmasına rağmen, Bakanlık, Bakanlar Kurulu Kararının yayımlanmasından kısa bir süre önce **18.11.2007** tarihli Resmi Gazete'de 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğini çıkarmıştır. Bu Tebliğde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 5'inci bendine ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulmuştur.

Söz konusu Tebliğin Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmadan önce çıkarılmış olması ve bazı düzenlemeler içermesi nedeniyle hukuki geçerliliği tartışma konusu olmuştur. Diğer taraftan, 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe giren transfer fiyatlandırması uygulaması ile ilgili ikincil düzenlemelerin yılın sonuna doğru yayımlanmış olması nedeniyle 2007 yılında uygulanamayacağı yolunda görüşler bulunmaktadır.

Tebliğ ile yapılan açıklamalar mükellefler açısından yol gösterici nitelikte olup, konu hakkında dokümantasyon hazırlamak için sadece Tebliğ'de yapılan açıklamalar ile yetinilmemesi, başta OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi olmak üzere her türlü kaynaktan yararlanılması gerekir.

1.3.2. Transfer Fiyatlandırması Kararı ve Tebliği İle Getirilen Belgelendirme Yükümlülüğü:

Yukarıda belirtildiği üzere, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. 1 no.lu Tebliğde, uygulanan emsal fiyat veya bedelin tespitinde kullanılan yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurun bu hesaplama ve belgeler olduğu belirtildikten sonra, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgelerin ayrıntılı olarak tutulması ve saklanması gerektiği belirtilmiştir.

2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 1 no.lu Tebliğ ile getirilen **belgelendirme** yükümlülüğünü şu şekilde özetleyebiliriz:

- Bazı mükelleflere Transfer Fiyatlandırması Yıllık Raporu düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre,
 - ✓ **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı tüm mükellefler, gerek yurt içi ve gerekse yurt dışı ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlere ilişkin olarak,**

- ✓ **Diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise, sadece yurtdışı ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlere ilişkin olarak,**

"Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" hazırlamak zorundadırlar. Bu Raporun, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar³ hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. Görüldüğü üzere rapor hazırlandıktan sonra, ileride talep edilmesi halinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir. Kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine verilmesi söz konusu değildir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olanlar dışındaki kurumlardan, sadece yurtiçi ilişkili kişilerle işlem yapanların rapor düzenleme mecburiyeti yoktur. Bu kurumlardan, yurt dışı ilişkili kişilerle işlemi bulunduğu için rapor hazırlamak zorunda olanlar da, hazırlayacakları raporda, yurtiçi ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere yer vermeyeceklerdir.

Gelir vergisi mükelleflerinin de rapor hazırlama mecburiyetleri yoktur.

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere de, düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek yoktur. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenilmesi halinde İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekir.

- Yıllık rapor hazırlama zorunda olmayan mükelleflere bazı belge ve bilgileri hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, yıllık rapor hazırlamak zorunda olmayan mükellefler (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece yurt içi ilişkili kişilerle işlem yapanlar ile gelir vergisi mükellefleri), bir takvim yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları gerek yurt içi ve gerekse yurt dışı işlemlere ilişkin olarak, Tebliğde belirtilen geniş kapsamlı bilgi ve belgeleri, talep edilmesi halinde İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmek zorundadırlar. Hazır bulundurulması talep edilen belge ve bilgiler, neredeyse yıllık raporun hazırlanması için gerekli olan belge ve bilgilerden oluşmaktadır.
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerine Transfer Fiyatlandırması Formu verme zorunluluğu getirilmiştir. 1 No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğinin ekinde formatı yer alan "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"un tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

Bu Formda sadece transfer fiyatlandırmasına yönelik bilgilere değil, yurt dışı iştirakler ve örtülü sermayeye ilişkin bilgilere de yer verilmiştir.

Formda, transfer fiyatlandırması kapsamındaki ilişkili kişilerin isim veya unvanlarının yanı sıra, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler (varlıklar, hizmetler, mali işlemler ve diğer işlemler şeklinde) türlerine göre ve tutarları itibarıyla yer alacaktır. Ayrıca transfer fiyatlandırmasında kullanılan yöntemlerin de parasal tutarları itibarıyla bildirilmesi istenilmektedir.

³ Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda 25 Nisan, özel hesap dönemi olanlarda hesap döneminin kapandığı ayı takip eden ayın 25 inci günü akşamına kadar.

Gelir vergisi mükelleflerinin bu formu düzenlemeleri söz konusu değildir.

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili belgelendirme ile ilgili düzenleme yapılmıştır.

1.4. Serbest Bölge Faaliyeti İle İlgili Finansal Gelirlerin İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı :

Bilindiği gibi 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na 5084 sayılı Kanun'la eklenen geçici 3'üncü maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, 6.2.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış kullanıcıların, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, bu istisnadan faydalanan mükelleflerin, bu faaliyetlerinden doğan alacaklarına ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirileceğini, ancak serbest bölgede elde edilmiş olsa bile diğer faiz, repo ve kur farkı gibi finansal gelirlerinin istisnadan yararlandırılmayacağını belirtmiştir.

Tebliğin söz konusu bölümünün iptali istemi ile açılmış olan davada Danıştay önce yürütmenin durdurulmasına, sonra da 26.12.2006 tarih ve E:2005/1890, K:2006/3186 sayılı Kararı ile iptaline karar vermiş bulunmaktadır. Bu Kararın gerekçesi, sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesinin ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olduğu, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmemeyeceğidir. Nitekim 3218 sayılı Kanun'da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, elde edilen gelirlerin niteliği açısından herhangi bir ayırıma gidilmemiştir. Bu nedenle serbest bölge kazancının bir unsuru olan finansal gelirlerin istisna uygulamasına konu edilmesi gerekir. Bu nedenle Maliye İdaresi, yeni KVK'nuna ilişkin 1 seri no.lu Tebliğde 85 no.lu Tebliğdeki anlayışını yumuşatmış bulunmaktadır. Tebliğde yapılan açıklamaya göre, faaliyetle ilgili alacaklara ilişkin kur farkı ve faizler istisna kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde, serbest bölgede oluşan hasılatın atıl kaldığı dönemlerde serbest bölgelerde mevduat veya repoda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirler de istisnadan yararlandırılacaktır. Ancak, merkezde serbest bölgedeki şubeye aktarılan paraların buralarda nemalandırılması sonucu elde edilen finansal gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

1.5. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satışından Zarar Doğması Halinde Bu Zararların İndirilip İndirilemeyeceği:

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kanun'un 5/1-e maddesi ile söz konusu istisna yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre, kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'i kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacak ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

İstisna uygulanacak kazancın gelir tablosuna dahil edilmemiş olması (yani sermayeye ilave edilmiş veya pasifte özel bir fon hesabında gösterilmiş olması) nedeniyle, istisna uygulamasının beyanname üzerinde gösterilmesini teminen, istisna uygulanacak kazancın önce beyanname üzerinde kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmek

suretiyle kazanca dahil edilmesi, sonra da ilgili satırında (38 veya 39 no.lu satırlar) istisna olarak kazançtan indirilmesi gerekir.

İstisnanın kapsamına en az iki tam yıl süreyle aktifte yer almış taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip olunan kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları girmekte olduğundan, kapsama giren varlıkların satışından zarar doğması halinde, bu zararın % 75'inin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konusunda tereddüde düşüldüğü görülmektedir. Bize göre tereddüde düşülmesi için hiçbir sebep yoktur. Zarar doğmuş olduğu için pozitif bir kazanç oluşmamış demektir. Dolayısıyla istisnanın uygulanmasına mahal kalmamıştır. İstisna ile ilgili gider ve zararların vergi matrahından indirilememesi ile ilgili hükmün konumuzla hiçbir alakası yoktur. Mükelleflere avantaj sağlamak üzere getirilen bir istisna hükmünün aleyhlerine sonuç yaratması kabul edilemez. Böyle bir zararın indirilemeyeceğini öngören herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. İştirak hissesi ve arsa satışlarında, satış zararının enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kısımlarının indirilemeyeceği konusu ise, başka bir yasal düzenlemenin sonucudur. Buna göre, istisna kapsamına giren varlıkların satışından doğan zararların enflasyon düzeltmesinden kaynaklanmayan kısımlarının vergi matrahından indirilebileceğini düşünüyoruz.

1.6. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı :

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinde belirtilen koşulların varlığı halinde, yurt dışındaki iştirakin kazancı dağıtılmış olsun olmasın Türkiye'de bunu doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden kurumun matrahına kontrol oranında dahil edilmelidir. Konu hakkında 1 No.lu KV Genel Tebliğinin 7 nci bölümünde açıklamalarda bulunulmuştur.

Mevzuatımıza geçtiğimiz yıl giren bu yeni uygulama ile ilgili olarak, kısa uygulama süresi içinde ortaya çıkan bazı sorun ve konular hakkındaki görüşlerimiz özetle şöyledir.

- Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının testinde, yıl içindeki herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranın % 50 ve üzerinde olması yeterlidir. Yılsonunda bu oranın korunup korunmadığının önemi yoktur. Ancak matraha ilave edilecek kazanç yılsonundaki orana göre tayin edilecektir.
- Matraha ilave edilecek kurum kazancı ilgili ülkedeki mevzuata göre oluşan kazançtır. Bu kazancı oluşturan unsurların (gelir ve giderlerin) Türk Mevzuatına göre yeniden değerlendirilmesi söz konusu değildir. Kontrol edilen kurumun kazancının sermayeye eklenmiş olması, bunların Türkiye'de matraha eklenmesine engel teşkil etmez.
- Maddede aranan şartlar mevcut ise, kontrol edilen kurumun pasif gelirlerinin yanı sıra aktif gelirlerinin de, kontrol eden tam mükellef kurum matrahına dahil edilmesi gerekir. Kontrol edilen kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşıyor olmasının da hiçbir önemi bulunmamaktadır.
- Kontrol edilen kurum kazancının Türkiye'de elde edilmiş sayılarak vergiye tabi tutulması uygulaması, bir vergi güvenlik müessesesi olduğu için, kontrol edilen kurumun zararlarının, bunu kontrol eden tam mükellef kurumun kazancından mahsup edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir.
- Kontrol edilen kurumun tespit edilen kazancından varsa geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Bu mahsuptan sonra dağıtılabilir kurum kazancı kalmıyorsa, Türkiye'de vergilendirilecek bir kazanç söz konusu değildir. Birden fazla kontrol edilen yabancı kurum bulunduğu hallerde, bunların kâr ve zararlarının birlikte değerlendirilerek,

birinin kârına diğerinin zararının mahsup edilip edilemeyeceği tartışmalıdır. Konuya her bir kurumun münferit olarak değerlendirileceği, buna göre dağıtılabilir ticari kârı olanların kârının Türkiye’de matraha ekleneceği, zararlarının ise dikkate alınmayacağı şeklinde yaklaşılsa, bunun mükellef hakları ve hakkaniyet ilkeleri çerçevesinde savunulmasının mümkün olamayacağı kanaatindeyiz. Bize göre kontrol edilen kurum kazançları konsolide edilmeli ve konsolide kar veya zarar müessese açısından işleme tabi tutulmalıdır.

- Maddede aranan şartlardan biri, kontrol edilen kurumun kazancının % 10’dan daha düşük bir efektif vergi yükü taşımasıdır. Kanunun 7/1-b maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinde % 10’dan az gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü varsa, diğer şartların da mevcut olması halinde bu iştirakin kazancı Türkiye’de vergilendirilecektir. Kanunda, vergi yükünün hesabına ilişkin olarak, yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin 5/1-b maddesine atıfta bulunulmuştur. Tebliğde, kanunda aranmadığı halde, gerekçedeki açıklamalar kaynak gösterilmek suretiyle, sadece yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede ödenmiş olan vergilerin dikkate alınacağı, başka ülkelerde ödenmiş olan vergilerin bu hesaplama dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Bakanlığa böyle bir yetki verilmediği için, kanuna aykırı olan bu yaklaşıma katılamıyoruz. Bu yaklaşım bazı örneklerde öyle hatalı sonuçlar doğurmaktadır ki, bu bile görüşün hatalı olduğunu açıkça ortaya koymaya yetmektedir. Örneğin yurt dışı iştirakin kazancının tamamen gruba dahil Türkiye’de mukim bir şirketin dağıttığı kar paylarından oluştuğunu varsayalım. Tam mükellef Türk şirketi, yurt dışındaki bu ilişkili şirkete kar dağıtırken halen geçerli olan % 15 oranında stopaj yapmak zorundadır. Bu stopaj, yurt dışındaki kontrol edilen şirketin vergi yükü hesabına dahil edilmediği takdirde, diğer şartlar da mevcut ise, yurt dışındaki yabancı kurumun kazancı, içerdiği % 15 Türk vergisine rağmen Türkiye’de vergi matrahına dahil edilecektir. Hesaplanan kurumlar vergisinden, yurt dışındaki iştirakin sadece faaliyette bulunduğu ülkede ödediği vergilerin mahsubu kabul edildiğinden, lafzi yorumu sürdürdüğümüz takdirde, kar dağıtımı nedeniyle Türkiye’de ödenen % 15 verginin mahsubu mümkün olamayacaktır. Böyle saçma bir sonucun kabul edilebilmesi ve doğru olduğunun savunulabilmesi imkansızdır. Bu nedendir ki Maliye Bakanlığının hatalı tutumunu değiştirerek, yurt dışı iştirakin başka ülkelerde (özellikle de Türkiye’de) ödemiş olduğu vergilerin de dikkate alınacağı yönünde açıklama yapması kaçınılmazdır.
- Yurt dışındaki kurumun kazancı fiilen dağıtılmadığı halde, dağıtılmış sayılarak Türkiye’de vergilendirdiği için, normalde bu kazanç için Türkiye’de herhangi bir muhasebe kaydı yapılmasına gerek yoktur. Hesaplanan yabancı kurum kazancı, beyanname üzerinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere eklenmek suretiyle matraha dahil edilmelidir.
- Daha önce, kontrol edilen kurum kazancı olarak, henüz dağıtılmadan Türkiye’de matraha dahil edilen kazançlar sonradan dağıtıldığı takdirde, kar paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecek, vergilendirilmemiş kısım dikkate alınacaktır. Bu hesabın YTL cinsinden mi yoksa ilgili ülke para birimi cinsinden mi yapılacağı konusunda bizim görüşümüz, mahalli para birimi cinsinden takip ve hesaplama yapılması gerektiği yönündedir. Örneğin 2006 yılında 100.000 Euro olarak hesaplanan ve ilgili iştirakin hesap döneminin son günü de 31.12.2006 tarihi olduğu için bu tarihteki kurla (1 Euro =1,85150 YTL) YTL’ye çevrilerek Türkiye’de vergi matrahına dahil edilen yabancı kurum kazancı, kurun 1,9154 olduğu gün aynı tutar itibarıyla (yani 100.000 Euro olarak) Türkiye’ye transfer edilmişse 2007 yılı için matraha dahil edilecek herhangi bir yabancı kurum kazancı söz konusu değildir. Başka bir deyişle kur farkı karı veya zararı hesaplanıp beyan edilmesine gerek yoktur. Söz konusu kazanç, kayıtlara transfer tarihindeki kurla intikal edecek ve

önceki yıl matraha dahil edilmiş olduğu için “diğer indirimler” arasında cari yıl matrahından indirilecektir.

- Yabancı kurumun kazancının, aynı tam mükellef kurum tarafından kontrol edilen başka bir yabancı kuruma dağıtılmış olması halinde, daha önce matraha eklenmiş bulunan kısım bu defa kontrol edilen yabancı kurumun kazancı olarak Türkiye’de vergilendirilmeyecektir. Örneğin yukarıdaki örnekte tam mükellef kurumun yurt dışındaki kurumu dolaylı olarak kontrol ettiğini varsayalım. 2006 sonu itibariyle hesaplanan 100.000 Euro karşılığı 185.150 YTL kazanç Türkiye’de 2006 itibariyle matraha dahil edilmiş olduğu için, 2007 yılında yabancı kurumun bu kazancın 90.000 Euro’luk kısmını tam mükellef kurumun doğrudan kontrol ettiği başka bir yabancı kuruma dağıtmış olması halinde, söz konusu 90.000 Euro’luk kazanç ikinci bir defa vergilendirilmeyecektir. Eğer kar payını alan yabancı kurumun başka gelirleri varsa ve maddede aranan diğer şartlar da sağlanmakta ise, kurumun sadece bu gelirleri Türkiye’de matraha dahil edilecektir. Örneğin doğrudan kontrol edilen kurumun kazancı 120.000 Euro olarak hesaplanmışsa, sadece 30.000 Euro’luk kısmın, 2007 yılı sonundaki kur esas alınarak matraha dahil edilmesi gerekir.
- Kontrol edilen yabancı kurumun kazancının matraha dahil edilmesi yeterlidir. Bu tutar üzerinden dönem kazancından bağımsız olarak vergi ödenmesi söz konusu değildir. Tam mükellef kurumun varsa geçmiş yıl zararları veya sahip olduğu indirim hakları bu kazancı da içeren kazançtan indirim konusu yapılacaktır.

1.7. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderler İle İstisna Kapsamındaki Faaliyetten Doğan Zararlar:

5520 sayılı KVK’nın 5 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, iştirak 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 edilmemektedir.

Fıkranın girişinde yer alan iştirak hisseleri ile ilgili ifade yersizdir. Tamamen yanlış anlamaları önlemeye matuftur. Çünkü iştirak hisselerinin iktisabı ile ilgili finansman giderlerinin istisna kazanç veya faaliyet ile doğrudan hiçbir ilgisi yoktur.

Bu madde gereğince istisna faaliyetten doğan zararlar, örneğin serbest bölge veya teknoparkta yürütülen ve özel kanunlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunan faaliyetlerden doğan zararlar, istisna dışı vergiye tabi kurum kazancından indirilemeyecektir.

İstisna kazançla ilgili giderler de vergiye tabi kazançtan indirilemeyecek olup, bu hükmün dar bir uygulama alanı mevcuttur. En önemli örnek, istisna kapsamındaki gayrimenkul ve iştirak hissesi satışı ile ilgili giderlerdir. Bunlara tapu harcı, aracılık komisyonu vs. gibi giderleri örnek gösterebiliriz. Bu tür giderlerin esasen istisna kazancın tespitinde dikkate alınması gerekir. Buna rağmen, istisna kazançtan düşülmeyip gider yazılması halinde ise, gider yazılan tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

Bu kapsamda emisyon primleri ile ilgili giderlerin durumu ne olacaktır? Emisyon primleri, Kurumlar Vergisi Kanununda istisna olarak düzenlenmiş olduğu için, emisyon primleri ile ilgili giderlerin de vergi matrahından indirilemeyeceği ileri sürülmektedir. Lafzi açıdan doğru gibi gözüken bu yoruma katılmıyoruz. Çünkü emisyon primleri Türk Ticaret Kanunu açısından yasal yedek akçe niteliğindedir. Bilindiği gibi GVK’nun 38 inci maddesine göre, ticari kazancın tespiti sırasında ortaklarca işletmeye ilave edilen değerler dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermaye arasındaki farktan indirilmekte, başka bir deyişle vergiye tabi gelir olarak kabul edilmemektedir. Aynen

sermaye ödemeleri gibi emisyon primi ödemelerinin de ortaklar tarafından ilave edilmiş kıymetler olarak gelir sayılmaması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununda bunun istisna olarak düzenlenmiş olması, yanlış anlamaları önlemek amacıyla konulmuştur. Bu nedendir ki, yasal yedek akçe niteliğindeki emisyon primleri ile ilgili giderlerin vergi matrahından indirilebilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Keza iştirak kazancı istisnası ile ilgili giderler açısından da durum böyledir. Çünkü iştirak kazancı istisnası gerçek anlamda bir istisna uygulaması olmayıp, ekonomik çifte vergilendirmeyi önlemeye yöneliktir. Bu nedenle iştirak kazancı istisnası ile ilgili giderlerin de (tahsil, muhafaza giderleri vs.) vergi matrahından indirebilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

1.8. Binde 5 Götürü Gider Uygulaması:

Bilindiği gibi GVK nun 40 ıncı maddesinde, safî ticarî kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderler 10 fıkra halinde sayılmış ve maddenin 1 inci fıkrasında, ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticarî kazançtan indirileceği belirtilmiştir. Bu fıkraya, 4108 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile eklenen parantez içindeki hükümle, ihracat, yurt dışı taşımacılık ve yurt dışında yapılan inşaat onarma ve montaj faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, yaptıkları genel giderlere ilâveten, bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartı ile, yurt dışındaki bu işlerle ilgili belgeli giderlerine ilave olarak, götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirmek hakkı tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı, bu konuda yayımladığı 194 seri no.lu GV Genel Tebliğinde, belgesiz götürü giderin ticarî kazançtan indirilebilmesi için, önce harcamaların yapılarak kanunen kabul edilmeyen gider yazılmak suretiyle işletmenin mal varlığında bir azalışa sebebiyet vermesi ve ondan sonra hesaplanarak kanunen kabul edilen gidere dönüştürülmesi gerektiğini açıklamış ve uygulamaya bu şekilde yön vermiştir.

Danıştay ise, GVK nun 40/1 inci maddesinde, ihracat hâsılatının binde beşini aşmamak şartı ile götürü giderin başkaca bir şart aranmaksızın ve muhasebe kaydı yapılmaksızın kazançtan indirilebileceğini kabul etmektedir.

Bizim görüşümüz, Danıştay kararlarına paralel olup, binde beş götürü giderin kazançtan indirilebilmesi için muhasebe kaydına gerek olmadığı, yani bu giderler için yapılmış fiili bir harcamanın şart olmadığı ve götürü giderin işletmenin mal varlığında herhangi bir azalış olmaksızın, beyanname üzerinde kazançtan indirilebileceği yönündedir. Ancak 194 no.lu Tebliğ yürürlüğünü koruduğu için muhasebe kaydı olmaksızın bu indirimden yararlanacak mükelleflerin tenkit edilmeleri muhtemeldir. Bu nedenle, muhasebe kaydına konu olmayan götürü gider indirimlerinin, ihtirazi kayda konu edilmesi alternatifi değerlendirilmelidir.

2. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ:

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde (TABLO 5'te), ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) rakamından hareket edilerek vergi hesaplanır. Ancak ticari esaslara göre çıkarılan ticari bilançolarda yer alan kurum kazancı vergisel standartlardan çeşitli nedenlerle farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi, yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir. Yaygın olarak karşılaşılan kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirlere ilişkin örnekler ekli kurumlar vergisi hesabında yer almaktadır.

3. ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER:

Bazı kurum kazançları KVK'nun 8 inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bazı kazançlar için ise özel kanunlarla kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

Aşağıda 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde dikkate alınabilecek istisnalar sayılmıştır. Bu istisnalar, beyannamede zarar olsa veya bu istisnaların uygulanması zarara sebebiyet verse dahi uygulanacaktır.

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-a)
- Yurtdışı iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-b)
- Yurt dışı şube kazançları (KVK Md. 5/1-g)
- Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançları (KVK Md. 5/1-c)
- Emisyon primi kazancı (KVK Md. 5/1-ç)
- Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satış kazancı (KVK Md. 5/1-e)
- Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumların taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satış kazancı (KVK Md. 5/1-f)
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Md. 5/1-d)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK Md. 5/1-h)
- Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden doğan kazançlar (KVK Md. 5/1-ı)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (3218 Sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)
- Diğer istisna ve indirimler⁴.

4. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU:

4.1. Mahsup Hangi Tutarla ve Hangi Sırada Yapılacaktır?

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde “*zarar olsa dahi indirilecek istisnalar*” uygulandıktan sonra geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılır. Bilindiği gibi zarar mahsubu, KVK’nun “Zarar mahsubu” başlıklı 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Mahsup yapılabilmesi için istisnaların uygulanmasından sonra pozitif bir rakam kalmış olması (beyannamenin 50 numaralı satırında kâr bulunması) gerekir. İstisna uygulaması sonrası kalan tutar negatif ise (beyannamenin 49 numaralı satırında zarar mevcut ise) zarar mahsubu yapılamaz. Bu negatif tutar (49 no.lu satır) gelecek döneme devreden mali zarar tutarını gösterir.

KVK’nun 9/1 maddesi uyarınca, zarar mahsubunda ilk şart, her yıla ilişkin zarara tutarının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden ayrı ayrı gösterilmesidir. İkinci şart zararların beş yıldan fazla nakledilmemesidir.

Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, zamanaşımına uğramamış son beş yıla ait mali zararlar (ilgili yılların kurumlar vergisi beyannamelerinde oluşan zararlar) en eski yıldan başlayarak mahsuba konu edilir. Her ne kadar beyanname üzerinde istisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararı ile diğer zararlar ayrı satırlarda gösterilse ve aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecek olsa da bugün için böyle bir ayırımın ve öncelikli mahsubun

⁴ Beyannamenin bu bölümde yer alan diğer indirim ve istisnalara ilişkin 46 no.lu satırının doldurulması halinde, indirim ve istisna konusu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazının beyannameye eklenmesi gerekir. E-beyannamenin doldurulmasında ise “*diğer indirim ve istisnalar*”ın, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

istatistik değeri dışında hiçbir anlamı ve sonucu yoktur. Mahsuba konu edilecek zararların beyannamenin ilgili bölümünde (TABLO 4'te) yıllar itibariyle gösterilmesi gerekir.

Mahsuba konu edilecek zararlar bilançoda gözüken ticari zararlar değil, yukarıda açıklandığı üzere mali zararlardır. Yani ilgili yılların ticari kar veya zarar rakamına KKEG'ler ilave edildikten ve zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ile diğer indirimler uygulandıktan sonra bulunan rakam, başka bir deyişle beyanname üzerinde oluşan zarar tutarı mahsuba esas alınacaktır.

4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu:

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların KVK 'nın 9/b maddesinde belirtilen esaslara göre mahsubu mümkündür.

Yurt dışı zarar mahsubunun yapılabilmesi için,

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre 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,

gerekmektedir. Ancak bu mahsubun yapılabilmesi için söz konusu faaliyetin Türkiye'de vergiden istisna edilmemiş olması gerekir.

4.3. Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu:

KVK'nun 20 nci maddenin birinci fıkrası kapsamında vergisiz olarak devralınan kurumların zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işleminde bölünen kurumun mali zararlarının devralan kurum tarafından mahsubu mümkündür.

Bunun için *“son 5 yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin yasal süreleri içinde verilmiş olması”* ve *“devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi”* şarttır. Bu şartlar sağlandığı takdirde,

- Devralınan kurumların devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,
- Bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan kısmını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarının indirilmesi, doğdukları yıllar göz önünde bulundurulmak suretiyle mümkündür.

Şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil olunur. Tabiidir ki, bu duruma düşen mükellefler pişmanlıkla beyanname vermek suretiyle cezadan kurtulabilirler.

Zarar mahsup süresi devir veya bölünme birlikte yeniden başlamayıp her yıla ait zarar izleyen beş yılla sınırlı olarak mahsuba konu olmaktadır.

Devir veya bölünmenin gerçekleştiği yıla ilişkin zararlar en son doğmuş zararlar olduğu için diğer geçmiş yıl zararlarının mahsubu tamamlandıktan sonra mahsup edilmelidir.

Zararın öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşması devir veya bölünmeye ve zarar mahsubuna engel değildir. Ancak bu takdirde öz sermaye veya devralınan aktif toplamını aşan zarar tutarı mahsuba konu edilemez. Böyle bir durumda mahsup edilecek zararlarla edilemeyecek zararların nasıl ayrıştırılacağı tereddüt konusu olabilir. Kurumlar bu ayrımı serbestçe yapabilirler, yani mahsup edilebilecek zararların en yeni yıllara ait olduğunu, mahsup edilemeyecek kısmın ise eski yıllardan kaynaklandığını kabul edebilirler.

5. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER:

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde geçmiş yıl zarar mahsubu yapıldıktan sonra pozitif bir rakamın kalması (54 no.lu satırda bir rakam bulunması) halinde, bu rakamla sınırlı olarak, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerin uygulanmasına geçilir. Beyanname formatına göre bu indirimde sıra aşağıdaki gibi olacaktır:

5.1. Risturnlar:

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-i maddesi ile, vergiye tabi kooperatiflerin ortaklarına, maddede belirtilen şekilde hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5.2. KVK'nun 10 uncu Maddesi Uyarınca Yapılabilecek İndirimler:

KVK'nun 10 uncu maddesi, uygulanabilecek "diğer indirimler"i düzenlemektedir. Maddeye göre, aşağıdaki indirimler sırasıyla uygulanabilir.

- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" (KVK Md.10/1-a),⁵
- Sponsorluk harcamaları (KVK Md.10/1-b),
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak indirim imkanı bulunan bağış ve yardımlar (KVK Md.10/1-c)⁶,
- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan eğitim ve sağlık tesisleri ile ilgili bağışlar (KVK Md.10/1-ç),
- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK Md.10/1-d),
- Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla yapılan bağışlar (KVK Md.10/1-e).

5.3. Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar:

Bazı özel kanunlarda, belli kuruluşlara yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahını etkileyebileceğine dair hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler önceki bölümde belirtilen

⁵ Bu indirimin oranı, 12.3.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 1.4.2008 tarihinden itibaren % 100'e çıkarılmıştır.

⁶ 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır. [Ticari bilanço karı-(İştirak Kazançları İstisnası+Geçmiş Yıl Zararları)]

indirimlere ilaveten uygulanmaktadır. Bu kapsamda yapılabilecek bağışlara ilişkin bilgi yazımızın ekinde tablo şeklinde gösterilmiştir. Tabloda yer alan bağışlardan bazıları, ilgili kanunda “gider yazılabileceği belirtildiği için” indirim şeklinde değil gider yazılmak suretiyle matrahtan indirilecektir. Bunun anlamı söz konusu bağışların zarar olsa dahi indirilebileceğidir.

5.4. Yatırım İndirimi Uygulaması ve Yatırım İndiriminde Endeksleme:

Bilindiği gibi GVK’nun mülga 19’uncu maddesinde düzenlenmiş olan yatırım indirimi uygulaması 5479 sayılı Kanun ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 8.4.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’na, 5479 sayılı Kanun’la eklenen geçici 69’uncu madde ile de kazanılmış hakların korunmasına yönelik geçiş hükümleri öngörülmüştür. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi tutarları ile
- 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında GVK’nun mülga Ek 1 ila 6’ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırımlar ile GVK’nun mülga 19’uncu maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden itibaren başlanan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz eden yatırımlar nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını,

yine bu tarihteki mevzuat hükümleri çerçevesinde 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirileceklerdir.

Bu maddeye istinaden yatırım indirimi uygulayan kurumlara 5520 sayılı Kanun’un 32’nci maddesinde yer alan yeni kurumlar vergisi oranı (% 20) değil, 31.12.2005 tarihinde geçerli olan % 30 oranı uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilen hükümlerin birkaç açıdan Anayasa’ya ve hukukun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiği söylenebilir. Ana muhalefet partisi CHP tarafından geçici 69 uncu maddedeki düzenleme birkaç açıdan anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Geçici 69 uncu maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan “...**sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait...**” ibaresinin iptali ve yürürlüğünün durdurulması talepli olarak açılan davada **Yüksek Mahkeme yürütmenin durdurulması talebini reddetmiştir**. Bu, Anayasa Mahkemesinin esas hakkındaki kararının da olumsuz olacağı anlamına gelmez. Geçmişte birçok ihtilafta Yüksek Mahkeme yürütmenin durdurulması talebini reddettiği halde davayı esastan kabul ederek iptal kararları vermiştir.

Dava süreci devam ettiği için yasal düzenlemenin aksine hareket etmek risk teşkil etmektedir. Bu nedenle beyanların, aşağıda kısaca açıklayacağımız hususlar yönünden ihtirazi kayıtlarla yapılması olasılığı üzerinde durulabilir.

5.4.1. 2006 Yılından Başlayan Yatırım İndiriminin Kaldırıldığı 8.4.2006 Tarihine Kadar Olan Dönemde Başlanan Yatırımlar :

8.4.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar, 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden alınan teşvik belgeleri kapsamında ise veya GVK’nun mülga 19’uncu maddesi kapsamında 1.1.2006’dan önce başlamış olan yatırımlarla iktisadi ve

teknik bakımdan bütünlük arz etmekte ise yatırım indiriminden yararlanabilecektir. Maliye Bakanlığı yatırım indiriminin 1.1.2006 tarihinden itibaren kaldırıldığını gerekçe göstererek 1.1.2006 – 8.4.2006 tarihleri arasında başlamış olan yatırımların indirimden yararlanamayacağı görüşündedir. Bize göre bu durum hukukun temel kurallarına ve dolayısıyla da Anayasa'nın, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğunu belirten 2'nci maddesine aykırıdır. Prensip olarak geleceğe yönelik hükümler ihtiva etmesi gereken kanunlar, mükellef lehine olmadıkları sürece geçmişe etkili olamazlar. Buna *"kanunların geriye yürümezliği ilkesi"* denir. Bu nedenle söz konusu yatırımlar üzerinden mülga 19'uncu maddeye istinaden hesaplanacak yatırım indirimine tekabül eden kurumlar vergisinin ihtirazi kayıtla beyanı mümkün bulunmaktadır.

5.4.2. Yatırım İndiriminden Yararlanan Kurumlara % 20 Olan Genel Oranın Yerine % 30 Oranının Uygulanması:

GVK'nun geçici 69'uncu maddesinde, yatırım indiriminden yararlanan mükelleflere 31.12.2005 tarihinde geçerli vergi oranlarının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre 2007 yılı kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yatırım indirimi uygulayan mükellefler, bu indirimden sonra matrahlarının oluşması durumunda, bu matraha % 30 oranını uygulamak suretiyle ödemeleri gereken kurumlar vergisini hesaplayacaklardır.

1.1.2006 tarihinden önce yatırım indiriminden yararlanan mükellefler ile yararlanmayanlar arasında vergi oranı açısından herhangi bir farklılık bulunmamaktaydı. GVK'nun geçici 69'uncu maddesi ile kazanılmış haklar korunmaya çalışılırken, bu hakları kullanan mükelleflere, cari kurumlar vergisi oranından daha yüksek bir oranının uygulanacağını öngörülmüş olması, bize göre eşitlik ilkesine ve Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle, tahakkuk eden kurumlar vergisinin % 20'yi aşan kısmının ihtirazi kayıtla beyanı mümkün bulunmaktadır.

5.4.3. Geçici Vergi İçin Yapılan Tercihin Kurumlar Vergisi İçin Değiştirilip Değiştirilmeyeceği:

Maliye Bakanlığı GVK'nun geçici 69'uncu maddesinin verdiği yetkiye istinaden çıkardığı 3 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri'nde, yatırım indirimi uygulayıp uygulamama yönündeki tercihin her yıl için ayrı ayrı kullanılmasının mümkün olduğu belirtildikten sonra, tercihlerin birinci geçici vergi dönemi beyannamesinin verileceği tarihe kadar yapılması gerektiği ve yapılan tercihlerin sonradan değiştirilemeyeceği açıklanmıştır. Sirkülerde bu tercihin ne şekilde yapılacağı belirtilmemiş olduğundan, beyanname üzerinde yatırım indirimi satırının doldurulmuş olması ile kullanılabileceği kabul edilmiştir. Tercihin yazı ile vergi dairesine ayrıca bildirilmesi talep edilmemiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere Bakanlık, yapılan tercihin izleyen geçici vergi dönemlerinde ve yılsonunda değiştirilemeyeceği görüşündedir. Bu nedenle geçici vergi beyannamesini verdikleri sırada indirim uygulamak avantajlı olduğu için geçici vergi beyanlarını yatırım indiriminden yararlanmak suretiyle veren mükelleflerin bir kısmı, dönem kazançları beklentilerinin üzerinde olduğu için bu tercihleri nedeniyle dezavantajlı duruma geçmişlerdir. Bunların sonradan aleyhlerine sonuç veren tercihlerini değiştirip değiştiremeyecekleri önceki yıl olduğu gibi bu yıl da tartışılmaktadır. Bize göre esas olan yılsonundaki tercihtir. Bu nedenle mükellefler yılsonunda tercihlerini değiştirebilmelidirler. Ancak tercih değiştiren mükelleflerin yılsonundaki tercihlerinden farklı olarak verdikleri geçici vergi beyannamelerini pişmanlık yoluyla düzeltmelerinde yarar vardır. Bizim görüşümüz böyle olmakla beraber, yukarıda belirttiğimiz üzere, Maliye İdaresi, geçici vergi için yapılan tercihin nihai tercih olduğu ve daha sonra değiştirilmeyeceği görüşünde olduğu için Bakanlık görüşünün aksine yapılacak uygulama riskli olacaktır. Bu nedenle isteyen

mükelleflerin, 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamelerini bu açıdan ihtirazi kayıtlarla vermeleri mümkündür.

5.4.4. Geçmiş Yıl Zararlarının Yatırım İndiriminden Sonra Mahsup Edilip Edilemeyeceği:

Bilindiği gibi geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu yakın zamana kadar mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*indirilecek giderler*" başlıklı 14'üncü maddesinde düzenlenmişti. Bu nedenledir ki geçmiş yıl mali zararları bir gider unsuru olarak "*zarar olsa dahi indirilebilecek istisna ve indirimler*"den sonra mahsuba konu edilmekteydi. Ancak mülga 5422 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 14'üncü maddede zarar mahsubu beyanname üzerinde yapılacak indirimlerden biri olarak düzenlenmiştir. Bu anlayış 5520 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile de korunmuş, ancak zarar mahsubu diğer indirimlerden ayrı bir madde olan 9'uncu maddede düzenlenmiştir. Diğer indirimleri düzenleyen 10'uncu maddede, bu maddede öngörülen indirimlerin yine maddede belirtilen sıra dahilinde yapılacağı hükme bağlandığı halde zarar mahsubuna yönelik böyle bir hüküm yoktur. Yatırım indirimi ise GVK'nun içinde düzenlenmiş olup, kurumların da bu indirimden yararlanacağı GVK'nun ilgili maddesinde hükme bağlanmıştır. GVK'nun geçici 69'uncu maddesine istinaden yapılacak yatırım indirimi uygulaması açısından da bu durum geçerlidir.

Görüldüğü gibi, yatırım indirimi ile zarar mahsubundan hangisinin öncelikle uygulanacağına yönelik herhangi bir hüküm yoktur. 2007 yılına ilişkin Kurumlar Vergisi Beyanname Formatındaki yönlendirme, geçmişte olduğu gibi öncelikle geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönündedir. Yatırım indiriminin beş yıldan fazla devretme hakkının bulunduğu eski dönemlerde bu anlayış mükellef lehine olduğu için uygulanmıştır. Ancak GVK'nun geçici 69'uncu maddesi ile bu indirim 3 yıl ile sınırlandırılmasının ardından mükellef aleyhine sonuç verebilecektir. Bu nedenle 5 yıllık mahsup hakkı bulunan geçmiş yıl zararlarının beyannamedeki yönlendirmenin aksine yatırım indiriminden sonra mahsup edilmesi bazı durumlarda mükellef lehine sonuç verebilecektir. İsteyen mükelleflere bu mahsubu sonra uygulama olanağı verilmelidir. Tekrar belirtmek isteriz ki, bunu engelleyen herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildir.

5.4.5. Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarının Yatırım İndirimi Kaynaklı Kısımları Üzerinden Yapılacak Stopaj :

GVK'nun geçici 69'uncu maddesi uyarınca 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden alınan teşvik belgeleri kapsamında yapılan harcamalar üzerinden hak kazanılan yatırım indiriminin uygulanması halinde GVK'nun geçici 61'inci maddesi uyarınca % 19.8 oranında stopaj yapılması gerekmektedir.

GVK'nun geçici 62'nci maddesinde, dağıtılan kâr paylarının yatırım indirimi kaynaklı kısımları üzerinden GVK'nun geçici 61'inci maddesine göre stopaj yapılmış olması halinde kâr dağıtımı sebebiyle ayrıca bir stopaj yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Dar mükellef kurumlara yapılacak kâr dağıtımları üzerinden artık 5520 sayılı KVK'nun 30'uncu maddesi uyarınca stopaj yapılıyor olması ve bu Kanun'da da söz konusu mükerrerliği önleyen bir düzenleme bulunmaması nedeniyle dar mükellef kurumlara yapılan kâr dağıtımları üzerinden, daha önce yatırım indirimi stopajı yapılmış olsa bile kâr dağıtım stopajı yapılacağı söylenemez. Keza Türkiye ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamış bir ülke mukimine dağıtılan kâr paylarının yatırım indirimi kaynaklı kısmına da, anlaşmadaki oran % 19.8'den daha düşük ise, düşük olan bu oranın uygulanması gerekir.

Maliye Bakanlığı eskiden yatırım indirimi kaynaklı kâr payları için vergi anlaşmasının uygulanmasını ve dolayısıyla yatırım indirimi stopajının beyanından önce kâr dağıtımının yapılması koşuluyla anlaşmadaki düşük oran üzerinden stopaj ödenmesini (veya stopajın beyanından sonra kâr dağıtımı yapılması halinde anlaşmaya göre fazla ödenen stopajın iadesini) kabul etmekteydi. Ancak Bakanlık bu görüşünü, GVK'nun geçici 69'uncu maddesi delaletiyle geçici 61'inci maddesine istinaden yapılan stopajın temettü stopajı mahiyetinde olmayıp, bir tür düşük oranlı nihai vergileme olduğu gerekçesiyle değiştirmiş bulunmaktadır. Bu görüşe katılmamız mümkün değildir. GVK'nun geçici 61'inci maddesine istinaden yapılan stopaj peşin yapılan bir temettü stopajıdır. GVK'nun geçici 62'nci maddesinde, geçici 61'inci maddeye istinaden stopaja tabi tutulmuş kazancın dağıtım halinde temettü stopajının yapılmayacağını hükme bağlanmış olması da bunu göstermektedir.

5.4.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme:

Önceki dönemden devreden yatırım indirimi haklarının 2007 yılında nasıl endeksleneyeceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Hangi Ölçü İle Yapılacağı	2007 Yılı Endeksleme Oranı
GVK'nın mülga Ek:1-6 maddeleri kapsamındaki (eski hükümlere tabi) yatırım indirimi hakları	Yeniden değerlendirme oranı	% 7,2
GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamındaki (yeni hükümlere tabi) yatırım indirimi hakları	ÜFE artış oranı	% 5,94

Bu vesile ile hemen belirtelim ki, 2007 yılında VUK 'nun mükerrer 298 inci maddesinde belirtilen şartlar oluşmadığından (ÜFE'deki artış oranı, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olmadığından), 2007 yılı için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Ancak, aynı maddeye istinaden, münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan kuyumcuların, enflasyon düzeltme şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Eski hükümlere tabi teşvik belgeleri kapsamında öngörü yoluyla yatırım indirimi kullanılabildiği için geçici 61 inci madde uyarınca **eski hükümlerden yararlanan yatırımlar için öngörülebilir**. Bu takdirde öngörülen harcamalar üzerinden hesaplanan indirim son sırada uygulanacaktır. Yani önce yeni veya eski hükümlere tabi olarak **gerçekleşmiş harcamalar** indirim konusu yapılacak, gerçekleşen harcamalara ilişkin indirim kalmadığında öngörülen yatırım indirimi uygulanabilecektir. Beyanname üzerinde gerçekleşen (eski ve yeni hükümlere tabi) ve öngörülen harcamalara ilişkin indirim tutarları ayrı satırlarda gösterilecektir. Beyannamede, kazancı sıfırlayacak tutarda yatırım indiriminin gösterilmesi ile yetinilecek, potansiyel yatırım indirimi tutarı bilanço dipnotlarında gösterilecek ve beyanname ekinde verilecek bir yazıda kaynaklarıyla birlikte izah edilecektir.

5.5. Diğer İndirim ve İstisnalar:

Yukarıda sayılan istisna ve indirimlerin dışında olup, kazancın varlığına bağlı olan indirimler bu satırda (65) yapılır. Bunlara örnek olarak **finansman fonunu** verebiliriz.

GVK'nun geçici 50 nci maddesi uyarınca, 1.1.1999'dan önce alınmış olan teşvik belgeleri kapsamında yapılacak olan yatırımlar için finansman fonu ayrılabilir.

Bu satıra yazılacak indirim ve istisna konusu kazançların bulunması halinde bunların nelerden oluştuğu hususu da beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilecektir. E-beyanda bulunanlar ise “*diğer indirim ve istisnalar*” satırını, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığını belirtecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazacaklardır.

6. KURUMLAR VERGİSİ ORANI ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞILIĞININ HESABI:

2007 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde (TABLO 6'da), kurum kazancı (kurumlar vergisi matrahı) üzerinden KVK'nun 32/1 inci maddesinde yazılı olan kurumlar vergisi oranında (yani %20) kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

GVK'nun geçici 69 uncu maddesi uyarınca, yatırım indirimi kullanmayı tercih etmiş mükelleflerde kurumlar vergisi oranı olarak 31.12.2005 tarihinde geçerli olan oran (%30) uygulanacaktır.

7. MAHSUPLAR:

Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden,

- Yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler,
- Yurt dışında ödenen vergiler ve
- Ödenen geçici vergiler mahsup edilir.

Aşağıda kısaca bunların mahsup şartları ile mahsup fazlası tutarların akıbeti açıklanacaktır.

8.1. Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler:

Beyannameye dahil edilen kazanç üzerinden GVK'nun 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile KVK'nun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler KVK'nun 34 üncü maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, keyfiyet vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark mükellefin işbu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

Bakanlık bu yetkisine istinaden yayımladığı 252 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, kesinti yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin mahsubu, mahsuptan arta kalan kısmın nakden veya mahsuben iadesi ile geçici verginin mahsup ve iadesini düzenlemiştir. Konuyu özetleyecek olursak,

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubunun yapılabilmesi için, mükelleflerce düzenlenecek bir tablonun yeterli olması uygulaması devam etmektedir. Yani beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, stopaj yoluyla ödenen vergilerden yüksekse, örneği Tebliğin ekinde bulunan mükelleflerce düzenlenecek tablonun beyanname ekinde verilmiş olması mahsup

için yeterlidir. Bu stopajların vergi sorumlularınca tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş olduğunun tevsiki söz konusu değildir.

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir. Mahsubu talep edilen verginin tutarı önemli değildir. **Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi öngörülmüştür.** Mahsup talebine ilişkin olarak verilmesi gereken dilekçenin örneği Tebliğ ekinde yer almaktadır. **Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür.** Mükellefler ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde bulunabilirler.
- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan kısmının 10 milyar lirayı geçmemesi halinde nakit iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. İade talebine ilişkin dilekçeye, stopaj yoluyla ödenen tablonun eklenmesi gerekmektedir. e-Beyannamede ise "Ekler" in içinde yer alan "Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste" doldurulacaktır. **Mahsuptan arta kalan tutarın 10 milyar lirayı aşması halinde, aşan kısmın iadesi prensip itibariyle vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. 10 milyar liraya kadar olan kısmın teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iadesi mümkündür.** 10 milyar lirayı aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iadenin alınması mümkündür. Bu takdirde teminat mektubu vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.

YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş bulunan mükelleflerde 100 milyar liraya kadar olan nakit iade talebinin tam tasdik raporuna istinaden iadesi mümkündür. İade talebinin 100 milyar lirayı aşması halinde, aşan kısım Devlet denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden iade edilecektir.

- Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (10 milyar liradan düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 10 milyarı aşan iadelerde ise, YMM tam tasdik veya vergi inceleme raporu düzenlenmiş veya teminat verilmiş) iade alacağının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

8.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu:

Kurumların yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin mahsubu KVK'nun 33 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, yurt dışında elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak,

- İndirilecek miktar, yurt dışında elde edilen kazançlara, Türkiye'de geçerli kurumlar vergisi oranının (yani yatırım indiriminden yararlanılmamışsa %20, yararlanılmışsa % 30'un) uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz. Bu nedenle beyannamenin 78 inci satırına, yabancı ülkelerde ödenen vergilerinin en fazla bu tutara kadar olan kısmı yazılır. Örneğin yurt dışında elde edilen 100.000 YTL karşılığı hasılat üzerinden % 10 (10.000 YTL) vergi kesintisi yapılmışsa ve bu işle ilgili olarak da 60.000 YTL'lik gider oluşmuşsa, yatırım indiriminden yararlanmayan bu kurumun mahsup edebileceği miktar, elde edilen kazanç tutarı (100.000 – 60.000=) 40.000 YTL'nin %20'sini oluşturan (40.000 x % 20=) 8.000 YTL'yi aşamaz. Bu örnekte mükellef kesinti yoluyla ödediği verginin tamamını mahsup edemeyip, 8.000 YTL'lik kısmını mahsup edebilmektedir. Mahsup edilemeyen

- kısım (10.000 – 8.000=) 2.000 YTL gider olarak dikkate alınacaktır. Bu giderin kazancın elde edildiği dönemde gider olarak dikkate alınabileceğini düşünüyoruz.
- Yabancı memleketlerde vergi ödendiği yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.
 - 5520 sayılı KVK'nun 33/3'üncü maddesinde, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştirakin bulunduğu ülkede kesilen kâr payı stopajına ilaveten iştirakin kazancı üzerinden ödediği kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin de, elde edilen kâr payına isabet eden kısım itibarıyla mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu mahsubun yapılabilmesi için yurt dışı iştirak kazancına Türkiye'de istisna uygulanmaması gerekir. Elde edilen iştirak kazancı KVK veya vergi anlaşması gereğince Türkiye'de vergiden müstesna ise bu mahsubun yapılamayacağı tabiidir.
 - Yurt dışında ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısmı (yani mahsuptan arta kalan tutar) izleyen üçüncü dönemin sonuna kadar indirim konusu yapılabilir. Yani indirim konusu yapılamayan tutar ancak üç yılla sınırlı olarak devreder. Nakit iade imkanı yoktur. Kurumlar vergisi beyannamesinde, devreden yurt dışı vergilerin yazılacağı bir satır açılmamıştır. Mükellefler izleyen yıllarda devreden tutarları haricen izlemek ve beyannamelerin yurt dışında ödenen vergiler satırına (78 no.lu satır) yazmak suretiyle bu mahsubu yapacaklardır. Üçüncü yılın sonunda mahsup edilemeyen tutarların söz konusu yılda gider yazılabileceği anlaşılmaktadır.
 - Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar ile gerekli koşulları taşıyan yurt dışı iştirak ve şube kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğundan bu kazançlara ilişkin ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.
 - E-beyanname verenler "Ekler" in içinde yer alan "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler"e ilişkin bölümü dolduracaklardır.
 - E-Beyanname verenler de dahil olmak üzere mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

8.3. Geçici Vergi Mahsubu:

KVK'nun 32/2 nci maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında yani %20 (yatırım indiriminden yararlananlar % 30) geçici vergi öderler.

Geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için tahakkuk eden geçici verginin nakden veya mahsuben ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk ettirildiği halde ödenmemiş bulunan geçici vergiler yıllık beyannamede mahsup edilemez.

Ödenen geçici vergi tutarının, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, **mahsup edilemeyen tutar, herhangi bir yazılı müracaat şartı aranmaksızın mükellefin diğer vergi borçlarına re'sen mahsup edilir. Mahsup beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yapılır.** Dolayısıyla vadesi bu tarihten önce dolmuş olan vergi borçlarına, mahsubun yapılmış sayıldığı bu tarihe kadar gecikme zammı uygulanır, daha sonraki süreler için uygulanmaz.

Beyannamenin ilgili satırlarına (KV beyannamesinin 84 ve 85 no.lu satırlara) iadesi gereken geçici vergiyi yazmış olan mükellefler yazılı olarak iade talebinde bulunmuş

sayılırlar. Bu satırı boş bırakmış olanlara mahsuptan arta kalan geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı başvuru şarttır.

9. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI:

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden 25 inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. (KVK Md.14/3) Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda beyannamenin Nisan ayının 25 inci günü akşamına kadar verilmesi gerekir.

10. KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ:

KVK'nun 21/ 1 inci maddesine göre kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Kurumlar vergisinde taksit yoktur.

11. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ:

Tüm kurumlar vergisi mükellefleri beyannameleri elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Aktif toplamı veya net satışları belli hadlerin (2007 aktif toplamı 3.807.000 YTL, net satışları 7.613.000 YTL) üzerinde olduğu için beyannamelerini SM veya SMMM'lere imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükellefler doğrudan kendileri, hadlerden ikisinin birden altında kaldığı için beyannamelerini SM veya SMMM'lere imzalatmak zorunda olanlar ise, prensip itibarıyla aracılık yetkisi verilen meslek mensupları aracılığı ile e-beyannamelerini gönderebileceklerdir.

YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenleyenler e-beyannamelerini hiçbir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın bizzat kendileri gönderebilirler.

12. BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER:

12.1. Beyannameye Eklenerek Mali Tablolar:

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesine bilanço ve gelir tablosunun dipnotlu ve karşılaştırmalı olarak eklenmesi bütün mükellefler için zorunludur. Ek mali tabloların eklenmesi ise aktif toplamı ve net satışların tutarına bağlıdır.

Buna göre ;

- 2007 yılı **aktif toplamı 7.948.880 YTL ve net satışları 17.666.024 YTL'nin altında kalan mükellefler**, 2007 yılı kurumlar vergisi beyannamelerine HİÇBİR EK MALİ TABLO EKLEMEYECEKLERDİR.
- Bu hâdlerden herhangi birisini aşmış olanlar, 2008 yılında verecekleri 2007 beyannamelerine sadece **kâr dağıtım tablosunu** ekleyeceklerdir. Diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur.

12.2. Beyannameye Eklenerek Diğer Belgeler ve Ekler:

Kurumlar vergisi beyannamesine mali tabloların yanı sıra aşağıda belirtilen belgelerin de eklenmesi gerekir:

- Yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin liste ve/veya belgeler,
- Yurt dışında ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların, bu ortaklarının adları,

- unvanları ve ikametgah adreslerini gösteren liste,
- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Diğer indirim ve istisnaları açıklayan bir yazı,
- Yatırım indirimi potansiyelini ve beyannamedeki indirimi açıklayan bir yazı,
- Ayrıca, beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve diğer ekler.

e-Beyannamede ise “Ekler” in içinde yer alan söz konusu bölümler doldurulacaktır. Bu bölümde yer almayan ekler kağıt ortamında verilecektir.

13. BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM’ NİN KİMLİK BİLGİLERİ:

Beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna ilişkin 4 no.lu Tebliğ gereğince SM veya SMMM'lere imzalatanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili bölümüne (TABLO-9'a), beyannameyi imzalayan meslek mensubunun kimlik bilgilerini yazacak ve beyannameyi meslek mensubuna imzalatıp kaşeteceklerdir. E-beyanda bulunanların beyannamenin ilgili bölümüne meslek mensubuna ilişkin kimlik belgilerini yazmaları yeterlidir.

14. BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM’ NİN KİMLİK BİLGİLERİ:

Beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna ilişkin 18 no.lu Tebliğ uyarınca YMM'lere tasdik ettiren mükellefler, beyannamenin ilgili bölümüne (TABLO-10'a), beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'nin kimlik bilgilerini yazacaklardır. Mühür ve imza için ayrılan bölümler ise YMM'ler tarafından mühürlenip imzalanacaktır. E-beyanda bulunanların, beyannamenin ilgili bölümüne YMM'ye ait kimlik belgilerini yazmaları yeterlidir.

15. ÖRNEK KURUMLAR VERGİSİ HESABI:

Aşağıdaki bölümde 2007 yılı için geçerli olan kurumlar vergisi hesabı, kapsamlı bir örnek üzerinden açıklanmıştır. Bu hesap makinesine www.bdodenet.com.tr adresinde yer alan sitemizin “e-danışmanlık” bölümünden ulaşılabilir. Söz konusu bölümde yer alan excel uygulama programı kullanılarak beyannamelerin kolaylıkla ve hatasız bir şekilde doldurulması mümkündür.

1.	VERGİ ÖNCESİ TİCARİ KÂR VEYA ZARAR	1.000.000,00
	İNDİRİMLER (2 + 3)	195.000,00
2.	VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER VE İNDİRİM UNSURLARI	195.000,00
	<ul style="list-style-type: none"> • Verilen vadeli çekler reeskont faiz geliri • Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar • Aktifleştirilen, gider yazılabilir nitelikteki kur farkları ve faizler • Önceki dönem alınan vadeli çek reeskontları • Vergi anlaşması uyarınca vergi dışı gelirler • Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları • VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri • Önceki dönemde matraha eklenmiş bulunan kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançlarından cari dönemde kar payı olarak dağıtılan kısım • Reel olmayan finansman giderinin (ROFM) itfa edilmemiş kısmı • Önceki dönemlerde, ödenmemiş olması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan SSK primlerinden, cari dönemde ödenenler • Sair vergi dışı gelirler ve diğer indirimler 	5.000,00 2.000,00 3.000,00 10.000,00 100.000,00 50.000,00 25.000,00
3.	PERSONELE VERİLECEK TEMETTÜ İKRAMİYESİ	
	<i>(Ana sözleşme hükmü veya Genel Kurul Kararı ile verilecek olan ve kapanan yıla gider yazılmamış bulunan ikramiye)</i>	
	İLAVELER ((4 - 7) + 8)	1.855.000,00
4.	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER VE DİĞER İLAVELER	1.920.000,00
	<i>(Bu dönem gider veya maliyet yazılmış yani gelir tablosuna dahil edilmiş olanlar)</i> <ul style="list-style-type: none"> • Alınan vadeli çek reeskontları • VUK hükümlerine uygun olmayan diğer reeskontlar • Kıdem tazminatı karşılığı • VUK hükümlerine uygun olmayan diğer karşılıklar • Ödenmemiş SSK primleri • Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler • Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler • Belgesiz giderler (6'da belirtilenler dahil) • Binek oto motorlu taşıt vergileri • Cezalar, gecikme zamları • Örtülü kazançlar • Örtülü sermaye faizleri ve kur farkları • İndirimi kabul edilen ve edilmeyen tüm bağışlar • İhmal edilen faiz tahakkukları • Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançlar (KVK Md.7) 	15.000,00 100.000,00 25.000,00 70.000,00 10.000,00 200.000,00 400.000,00 500.000,00

	<ul style="list-style-type: none"> Kanunen kabul edilmeyen tazminatlar Emisyon primleri (<i>Bu primler yedek akçe niteliğinde olduğundan doğrudan bilançonun pasifine gider ve gelir tablosunda yer almaz. Burada gösterilmesinin amacı 13 no.lu istisna satırı doldurulmak suretiyle istisna uygulamasının beyanname üzerinde izlenebilmesini sağlamaktır.</i>) Aktifte 2 yıl kalmış gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancının vergiden istisna edilen %75'lik kısmı (<i>Bu tutar doğrudan bilançonun pasifindeki özel bir fon hesabında gösterilmekte, gelir tablosunda yer almamaktadır. Burada gösterilmesinin nedeni, aşağıda 15 no.lu satırda istisnalar arasında da yer verip, istisna uygulamasını beyanname üzerinde görünür hale getirmektir.</i>) İstisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler 	500.000,00	100.000,00
5.	İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinden sağlanan döviz hasılatın (kur farkları hariç) binde beşi	200.000,00	
6.	Bu hasılatlarla ilgili olup, dönem içinde kanunen KKEG olarak kayda geçmiş belgesiz giderler	65.000,00	
7.	Kanunen kabul edilmeyen giderlerden indirilecek tutar (Binde 5 götürü gider hakkı) (5'i geçmemek üzere 6)	65.000,00	
8.	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu		
9.	İSTİSNALAR VE ZARAR MAHSUBU ÖNCESİNDEKİ MALİ KÂR 1 - (2 + 3) + ((4 - 7) + 8)	2.660.000,00	
	KAZANÇ İSTİSNALARI (<i>Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar</i>)		
10.	Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK Md:5/1-a)	400.000,00	
11.	KVK'nun 5/1-b maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları		
12.	KVK'nun 5/1-c maddesinde belirtilen koşulları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim ortaklıkların, aktiflerinde en az 2 yıl süre ile yer almış yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları (<i>Bu kazançların dağıtılmasında uygulanacak stopaj oranı hakkında KVK'nun 30/4. maddesine bakınız.</i>)		
13.	Emisyon primi kazancı (KVK Md:5/1-ç)		
14.	Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (KVK Md. 5/1-d)		
15.	En az 2 yıl süreyle aktifte yer alan taşınmazların ve/veya iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. (KVK. Md.5/1-e)	500.000,00	
16.	Takipteki banka borcuna veya TMSF borcuna karşılık olarak, taşınmaz,		

	İştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri veya rüçhan haklarının banka veya fona devrinden doğan kazançların % 100'ü ile bankaların bu şekilde elde ettikleri değerleri satmalarından kaynaklanan kazancın % 75'i. (KVK Md.5/1-f)	
17.	Yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen ve KVK'nın 5/1-g maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı kazançlar	
18.	Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK Md.5/1-h)	
19.	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kuruluşlarından itibaren ilk 5 yılda işletilmesinden doğan kazançlar (KVK Md.5/1-ı)	
20.	Serbest bölgeler istisnasına tabi kazançlar (3218 Sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)	200.000,00
21.	Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)	
22.	Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)	
23.	Diğer İndirim ve İstisnalar	
24.	KALAN 9 - (10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20 + 21 + 22 + 23) <i>Bu meblağ pozitif ise, zarar mahsubuna esas tutardır. Negatif ise, gelecek yıllara devreden zarardır.</i>	1.560.000,00
25.	GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU	560.000,00
	Geçmiş Yıl Zararları 560.000,00	
	<i>Mahsup en eski yıldan itibaren yapılır. Yurtdışı zararların mahsubu KVK'nun 9/b maddesindeki şartları sağlamak kaydıyla mümkündür. Devralınan kurumlara ilişkin zararlar, devir tarihi itibarıyla devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesini geçmemek ve devralınan kurumun faaliyetlerini 5 yıl süre ile devam ettirmek koşuluyla indirilebilir.</i>	
	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı	
26.	KALAN (24 - 25) <i>Bu rakam pozitif ise, bu rakamla sınırlı olarak aşağıdaki indirimler SIRA İLE uygulanabilir.</i>	1.000.000,00
	DİĞER İSTİSNA ve İNDİRİMLER (Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler)	
27.	• Kooperatiflerce ortaklarına dağıtılan risturnlar (KVK 5/1-i)	
28.	• AR-GE İndirimi (KVK Md.10/1-a) (Önceki dönemden devren gelen tutar ile bu dönem yapılan AR-GE harcamalarının toplam tutarı)	
	- Bu dönem kullanılan	
	- Sonraki dönemlere devreden AR-GE indirimi	
29.	AR-GE indiriminden sonra kalan tutar (26 - (27+28))	1.000.000,00
30.	• Sponsorluk harcamaları (KVK Md. 10/1-b)	
31.	• Genel bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-c)	
32.	• Eğitim ve sağ.tes. ile yurt dış. ilişkin bağış yard. (KVK Md. 10/1-ç)	300.000,00
33.	• Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yard. (KVK Md. 10/1-d)	
34.	• Bakanlar Kurulu tarafından yardım kararı alınan afetler ile ilgili bağışlar	

	(KVK Md. 10/1-e)	
35.	KALAN 29 - (30 + 31 + 32 + 33 + 34) Bu rakam negatif olamaz.	700.000,00
	YATIRIM İNDİRİMİ	
a.	Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle yeni hükümlere (GVK mülga 19) göre hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden yatırım indirimi (ÜFE ile endekslenmiş)	100.000,00
b.	Cari yılda yeni hükümlere göre yapılan yatırım harcamalarından doğan	100.000,00
c.	Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle eski hükümlere göre (GVK mülga Ek 1-6) hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden yatırım indirimi (Yeniden değerlendirme oranında endekslenmiş)	
d.	Cari yılda eski hükümler çerçevesinde teşvikli olarak yapılan yatırım harcamalarından doğan	
e.	Öngörülen yatırım indirimi (2008 için)	
36.	KULLANILAN YATIRIM İNDİRİMİ	200.000,00
37.	KALAN (35 - 36)	500.000,00
38.	Diğer İndirimler (37 no.lu satır pozitif ise bu indirim 37 no.lu satırdaki rakamla sınırlı olarak yapılabilir.)	
39.	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (37 -38)	500.000,00
40.	KURUMLAR VERGİSİ ORANI (Yatırım indirimi kullanıldı ise %30 yoksa %20)	30,00%
	5479 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen geçici 69. madde hükmüne göre yatırım indirimi kullanmayı tercih eden mükellefler için kurumlar vergisi oranı %30, diğerleri için % 20'dir.	
41.	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (39 x 40)	150.000,00
42.	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısım	100.000,00
43.	- 4325 sayılı kanun kapsamında vergi indirimi uygulanacak kazançta isabet eden kurumlar vergisi	
	- İndirim oranı	
44.	İndirilecek kurumlar vergisi	
45.	İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ (41 - 44)	150.000,00
46.	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	155.000,00
	- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (Yabancı ülkelerde uğranılan kesinti, kesintiye konu istihkakın %20'sini, yatırım indirimi istisnasından faydalanıldığı durumlarda ise %30'unu geçiyorsa, aşan kısım dikkate alınmaz.)	15.000,00
	- Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	40.000,00

	- Ödenmiş Olan Geçici Vergi	100.000,00
47.	YATIRIM İNDİRİMİ STOPAJ MATRAHI (Kullanılan yatırım indiriminin eski hükümlerden kaynaklanan kısmı, yani GVK'nun Geçici 61. maddesine göre stopaja tabi kısmı)	
48.	Yatırım İndirimi Stopajı (Geçici Md.61) (47 x %19,8)	
49.	VERGİ KARŞILIĞI (KV ve Stopaj Toplamı) (45 + 48)	150.000,00
50.	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (45 - 46)	
51.	Gelecek Yıla Devreden Yurtdışında Ödenen Vergiler (İzleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirilebilir.)	
52.	İadesi Gereken Kesintiler	
53.	İadesi Gereken Geçici Vergi	5.000,00

**ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA
GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO**

Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
	Sayı	Madde				
1. Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komiteleri	7269	45	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
2. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşları	2828	20/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
3. Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
4. İlköğretim kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
5. Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
6. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
7. 3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
9. Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
10. Emekli Sandığı Kanunu	5434	Ek.44	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
11. Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955	46/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
12. Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
13. SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim