

Duyuru Tarihi : 27.01.2006
Duyuru No : DUYURU/2006-036
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / ŞUBAT 2006 / Sayı : 158 Sayfa : 144-159

Erdoğan SAĞLAM
Eski Hesap Uzmanı, YMM
BDO Denet

KURUMLARDA 2005 YILI VERGİ KARŞILIĞININ HESABI VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DOLDURULMASI KONUSUNDA AÇIKLAMALAR

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödemeleri gerekmekte olup, ödenecek kurumlar vergisinin hesabı özellik göstermektedir. Çünkü vergi matrahından indirimi kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler ve indirimlerin tespiti, istisna ve indirim uygulamaları son derece karışık bir yapı arz etmektedir.

Bu yazımızda, ödenecek kurumlar vergisinin kolayca hesaplanabilmesi, dolayısıyla kurumlar vergisi karşılığının doğru bir şekilde ayrılabilmesi konusunda yardımcı olmak maksadıyla hazırlanmıştır.

Aşağıda belirtilen beyanname satır numaraları 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesine ilişkindir. 2005 kurumlar vergisi beyannamesinde bu numaraların değişmesi beklenmektedir.

1. KURUMLARDA VERGİ HESABINI ETKİLEYEN DEĞİŞİKLİKLER VE BAZI ÖZELLİKLİ KONULAR :

2004 ve 2005 yılı içinde yapılan muhtelif düzenlemelerle, 2005 yılına ilişkin kurumlar vergisinin hesabını etkileyecek değişiklikler yapılmış olup, bu hususlar aşağıda özetlenmiştir:

1.1. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (KVK 8/1) :

Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8 inci maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen ve 1.1.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 9 numaralı bent hükmü uyarınca yurt dışı iştirak kazançları belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Madde hükmüne göre yurt dışı iştirak kazancının istisna edilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir.

- Yurt dışı iştirak kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetinde bir şirket olmalıdır.
- Yurt dışı iştirakin esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nev’i menkul kıymet yatırımı olmamalıdır.
- Kazancın elde edildiği tarihe kadar devamlı olarak yurt dışı iştirake en az iki yıl süre ile % 25 veya daha fazla oranda iştirak edilmiş olmalıdır.

- İştirak kazancının mahallinde en az % 20 oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir. Esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olan iştiraklerde vergi yükü en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, yani 2005 yılı için % 30 olmalıdır. Vergi yükü iştirakin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede tahakkuk eden kurumlar vergisi benzeri verginin ilgili dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle hesaplanacaktır. Bakanlar Kurulu % 20 oranını % 25 e kadar artırmaya veya kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir. Bugüne kadar böyle bir yetki kullanılmamıştır.
- İştirak kazancının en az % 75 inin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğindeki kazançlar üzerinden dağıtılmış (yani bu kazançlar kaynaklı) olması gerekir.
- İştirak kazancının elde edildiği döneme ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. (DAB aranmaz, yani dövizin Türk parasına çevrilme şartı yoktur.) Buna göre 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde istisna uygulamasına konu edilebilecek yurt dışı iştirak kazançlarının 15 Nisan 2006 akşamına kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır. Kazancın kısmen Türkiye'ye transfer edildiği hallerde istisnadan da transfer edilen kısım sınırlı olarak yararlanılabilecektir.

1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/11'inci Maddesi Uyarınca İndirilecek Yurt Dışı İştirak Kazançları :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine 5228 sayılı Kanunla 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 11 numaralı bent ile de bazı kurumların belli koşullarla yurt dışı iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna uygulamasına konu olacak iştirak kazançlarının mahiyeti, başka bir deyişle istisna uygulamasının şartları bir önceki bölümde belirtilen şartlarla aynıdır. Ancak bu bentteki farklılık, istisnadan yararlanacak kurum tanımındadır. Maddeye göre, kazancın elde edildiği tarihte devamlı olarak en az iki yıl süre ile aktif toplamının % 75 veya daha fazlasını kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlerin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nev'i menkul kıymet yatırımı olanları hariç) her birinin sermayesine en az % 25 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketler bu istisnadan yararlanacak olup, istisna koşulları önceki bölümde sayılanlarla aynıdır.

Bu bentte ayrı düzenleme yapılmasının sebebi, bu bent uyarınca istisna edilen kazançlar üzerinden yapılacak kar dağıtım stopajının genel orandan daha düşük belirlenmesidir. Dağıtılan kurum kazancının bu istisnaya isabet edecek kısmı üzerinden GVK'nun 94/6-b-ii maddesi uyarınca yapılacak stopaj en fazla % 5 olacaktır. Bakanlar Kurulu bu oranı sıfıra kadar indirmeye veya kanuni orana kadar artırmaya yetkili olduğu halde halen bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle stopaj oranının % 5 olarak uygulanması gerektiğini düşünüyoruz.

1.3. Yurt Dışı Faaliyet (Şube) Kazancı İstisnası (KVK 8/10) :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine 5228 sayılı Kanunla 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 10 numaralı bent ile kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığı ile elde ettikleri aşağıdaki koşulları sağlayan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna koşulları esas itibarıyla yukarıda 1.1. inci bölümde yurt dışı iştirak kazancı istisnası için sayılan koşullara paraleldir. İstisnadan yararlanılabilmesi için ;

- Yurt dışında bulunan işyeri veya kanuni temsilci aracılığıyla elde edilen kazancın, finansal kiralama veya her nev'i menkul kıymet yatırımı olmaması gerekir.
- Yurt dışı kazancın mahallinde en az % 20 oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir. Esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigortacılık olması durumunda vergi yükünün en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, yani 2005 yılı için % 30 olması gerekmektedir. Vergi yükü yukarıda açıklandığı şekilde hesaplanacaktır.
- Yurt dışı kazancın en az % 75 inin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekir.

- Yurt dışında elde edilen kazancın elde edildiği döneme ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden 3 üncü ay sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Buna göre 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde istisna uygulamasına konu edilebilecek yurt dışı kazancın Temmuz 2006 ayı sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır.

1.4. Gayrimenkul veya İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK 8/12) :

Bilindiği gibi, süresi 31.12.2004'de sona eren KVK Geçici 28/a ve Geçici 29'uncu maddelerde düzenlenmiş olan istisnalar, 5281 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesine eklenen 12 numaralı bent hükmü ile 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere küçük değişikliklerle yeniden ihdas edilmiş, başka bir deyişle kalıcı hale getirilmiştir.

Yeni düzenlemeye göre, istisnadan, kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlar yararlanacaktır. İstisnadan yararlanabilmek için satış kazancının sermayeye ilave edilmesine ilişkin kararın kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar alınması gerekir.

1.5. Özel İletişim Vergisi Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Dikkate Alınacaktır :

19 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde açıklandığı üzere Maliye Bakanlığı kullanıcıların telefon faturalarında yazılı olan özel iletişim vergilerinin gider yazılamayacağı görüşündedir. Bu nedenle 2005 yılına ilişkin olarak gider yazılan özel iletişim vergilerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

1.6. Reeskont Oranı %25'tir:

Bilindiği gibi VUK'nun 281 inci maddesi gereğince senede bağlı alacaklar değerleme gününün değerine irca olunabilir. Başka bir deyişle alacak senetlerinin üzerinde yazılı olan değerle bu senedin reeskont edilmesi suretiyle bulunan değer (değerleme günü itibariyle senedin değeri) arasındaki fark gider yazılabilir. Gider yazılan tutar izleyen dönemin başında gelir yazılır.

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Bu nedenle borç senetlerinin reeskontu daha yüksek çıkan mükellefler reeskont işlemini vergisel açıdan tercih etmemektedirler. Reeskont işlemini ticari açıdan yapıp vergisel açıdan yapmamak yönünde tercihte bulunmak mümkündür. Bu takdirde ticari açıdan benimsenmiş olan reeskont işleminin etkisi beyanname üzerinde düzeltilir.

Vadeli çekler ile senetsiz alacak ve borçların reeskontu vergisel açıdan kabul edilmemektedir.

Merkez Bankası vergisel işlemlerde geçerli olan reeskont oranını 20.12.2005 tarihinden geçerli olmak üzere %30'dan %25'e düşürmüştür. Bu nedenle yıl sonu itibariyle yapılacak reeskont işlemlerinde %25 oranı kullanılacaktır.

1.7. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin de Gider Yazılması Olanağı Getirilmiştir:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/10 uncu maddesi gereğince fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin gider yazılması mümkündür. Bu maddede 5281 sayılı Kanun'la 1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle gider yazılabilecek maddelerin arasına temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri de eklenmiştir.

1.8. Enflasyon Düzeltmesi Yapılmayacaktır :

31.12.2005 itibariyle son üç yıldaki TEFE artış oranı %100 ve son yıldaki TEFE artış oranı %10'un altında gerçekleştiği için enflasyon düzeltme şartları 2005 yılı için oluşmamıştır. Bu nedenle 2005 yılına ilişkin mali tablolar enflasyon düzeltmesi yapılmaksızın çıkarılacaktır.

Enflasyon düzeltilmesine ilişkin yasal düzenleme ile yeniden değerlendirme, maliyet revizesi, LİFO ve finansman gider kısıtlaması uygulamaları 01.01.2004 tarihi itibarıyla kaldırılmış olduğundan bu işlemlerin yapılması söz konusu değildir. Başka bir deyişle, enflasyon düzeltilmesi şartlarının oluşmaması, kaldırılan düzenlemelerin yeniden yürürlüğe girmesi anlamına gelmemektedir.

Ancak 2005 yılına ilişkin amortisman uygulaması 2004 yılı sonu itibarıyla düzeltilmiş değerler esas alınarak yapılacak, düzeltilmiş değerlerin 2005 yılı içinde elden çıkarılmış olması halinde bunların düzeltilmiş değerlerine maliyet olarak itibar edilecektir. Şu kadar ki, amortismanı tabi olmayan iştirak hissesi ve arsa gibi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan zararların 2003 enflasyon düzeltilmesine isabet eden kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. 2004 düzeltilmesinden kaynaklanan zararın vergi matrahından indirilebileceği tabiidir.

1.9. Kur Değerlemesi :

VUK'nun 280 inci maddesi uyarınca yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan senetli ve senetsiz alacaklar ile borçların kur değerlemesine tabi tutulması gerekir. Maliye Bakanlığı, uygulanacak kurları her yıl bir VUK Genel Tebliği ile Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle ilan etmektedir. Ancak bu ilan geciktiğinden 31.12.2005 tarihinde geçerli (yani 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış) olan kurlar (döviz alış kurları), 31.12.2005 tarihi itibarıyla yapılacak değerlendirme işlemlerinde kullanılabilir. Çünkü Bakanlık her yıl, yılın son günü itibarıyla geçerli olan kurları ilan etmektedir. Aynı yaklaşımın bu yıl sergilenmemesi için sebep yoktur. Ancak kasadaki efektifler için efektif alış kurlarının uygulanması gerekir.

Borçlarını döviz satış kuru ile değerleyenler, döviz satış kuru ile alış kuru arasındaki farkı matraha eklemek zorundadırlar. İzleyen dönemde bu fark "*indirim*" olarak matrahtan düşülecektir.

1.10. YTL'ye Dönüşüm Nedeniyle Yapılan Yazılım Harcamalarının Amortismanı :

VUK'nun 5024 sayılı Kanun'la değişik 315 inci maddesinde, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin itfasında faydalı ömürlerin dikkate alınacağı ve bunlara ilişkin oranların da Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edileceği hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı bu hükme istinaden 345 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, 01.01.2005 tarihinden itibaren kayıtların YTL olarak tutulabilmesi için bilgisayar yazılımlarıyla ilgili olarak yapılan harcamalarla yeni yazılım programları alınmasının zorunlu olduğu hallerde mükelleflerin bu dönüşüm nedeniyle yapmış oldukları (yazılımla ilgili) harcamalar için amortisman oranının 2004 ve 2005 yıllarına ait kazancın tespitinde %100 olarak dikkate alınmasını uygun bulmuştur. Buna göre 2005 yılında yapılmış olan bu kapsamdaki harcamalar %100 oranında itfa edilecektir.

1.11. Bakanlar Kurulunca Yardım Kararı Alınan Doğal Afetler Dolayısıyla Yapılan Bağışlar:

5436 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (RG. 24.12.2005 – 26033) 14/b maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 14 üncü maddesine ilave edilen (f) fıkrası ile, Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynî veya nakdî bağışların tamamının kurum kazancından indirilmesine olanak sağlanmıştır. Aynı hüküm Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına 10 numaralı bent olarak eklenmek suretiyle bu olanaktan gelir vergisi mükellefleri de yararlandırılmıştır. Eklenen hükümler 26.12.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda yapılan bağışlar diğer bağış ve yardım indiriminde olduğu gibi önce dönem içinde gider olarak kaydedilecek, sonra beyanname üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve nihayet yine beyanname üzerinde geçmiş yıl zararlarından sonra, yatırım indiriminden önce, indirim konusu yapılacaktır.

1.12. Bu Dönemde Uygulanmaya Başlayan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları:

Bilindiği gibi bir kazancın, hem elde edildiği ülke (kaynak ülke) hem de kazanç sahibinin mukimi bulunduğu ülke (mukim ülke) tarafından vergiye tabi tutulması “*çifte vergilendirme*” sorunu yaratmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılması amacıyla da ülkeler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamaktadırlar. Yapılan bu uluslararası anlaşmalar bir üst hukuk normu olarak yerel mevzuatın üzerindedir.

1.12.2005 tarihi itibarıyla Türkiye’nin sonuçlandığı anlaşma sayısı 61’i bulmuştur. Yürürlükte bulunan bu anlaşmaların bir listesi ve bu anlaşmalarda yer alan ve inşaat işlerinde işyerinin varlığı için yeterli olan süreler ile kâr payları, faizler ve gayrimaddi hak bedelleri üzerindeki kaynak ülke vergi oranlarını gösteren listeler www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.

Aşağıda 2005 ve 2006 yılında yürürlüğe girmiş olan anlaşmalar gösterilmiştir:

Ülke	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih-No	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih
Yunanistan	02.03.2004 - 25390	01.01.2005
Suriye	28.06.2004 - 25506	01.01.2005
Tayland	08.01.2005 - 25694	01.01.2006
Lüksemburg	08.01.2005 - 25694	01.01.2006
Estonya	04.07.2004 - 25512	01.01.2006
İran	09.10.2003 - 25254	01.01.2006

1.13. Binde 5 Götürü Gider Uygulamasında Yaşanan Gelişmeler:

Bilindiği gibi GVK nun 40 ıncı maddesinde, safî ticarî kazancın tesbit 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 fıkra, 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 hâsılâtın 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 hâsılâtının binde beşini aşmamak şartı ile götürü giderin başkaca bir şart aranmaksızın ve muhasebe kaydı yapılmaksızın kazançtan indirilebileceğinin kabul edildiği gerekçesiyle bu konudaki tarhiyatlara terkin etmektedir. Anlaşıldığı kadarıyla bu kararlar müstekar hale gelmiş bulunmaktadır.

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 olanların eleştirilebileceğini belirtmek isteriz. Bu nedenle Maliyenin görüşüne uygun bir şekilde hareket etmenin halen geçerli ve risksiz bir alternatif teşkil ettiği kanaatindeyiz.

1.14. Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıkları İle İlgili Genişleme ve Yenileme Yatırımları:

5398 sayılı Kanunun 24/a ve 24/b maddeleri ile VUK’nun 272 ve 327 nci maddelerine elektrik üretim ve dağıtım varlıkları dahil edilmek suretiyle 21.7.2005 tarihinden geçerli olmak üzere,

- Elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin bunların maliyet bedeline ekleneceği,
- Bu varlıkların işletme hakkı verilmiş ise işletme hakkına sahip tüzel kişiler tarafından yapılan bu mahiyetteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirileceği,
- Elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ait özel maliyet bedellerinin işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği hükmüne bağlanmıştır.

1.15. Savunma ve Tabii Afetler Fonu Payları Kaldırılmıştır:

Bilindiği gibi, sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilen ve sermayesinde Devletin iştiraki olan teşekkül, müessese ve şirketler ile resmî ve özel bankalar ve özel kanunlarla kurulan kurum ve teşekküller ile sermayesinin yarısından fazlasına bunların iştiraki suretiyle tesis edilen ortaklıkların bütçelerinin veya bilançolarındaki safi kârlarının binde 5'ini her yıl İçişleri Bakanlığı nezdindeki Sivil Savunma Fonu'na yatırımları gerekmektedir. (9.6.1958 tarih ve 7126 sayılı Sivil Savunma Kanunu'nun 4684 sayılı Kanunla değişik 36/b maddesi)

Diğer taraftan, iktisadi devlet teşekkülleri ile sermayesinin en az yarısından fazlası Devlete ait bulunan banka ve müesseselerin ayrıca yıl sonu bilanço kârlarının yüzde 3'ü nispetindeki bir meblağı Bayındırlık ve İskân Bakanlığı nezdindeki Tabii Afetler Fonu'na yatırımları gerekli idi. (15.5.1959 tarih ve 7269 sayılı Kanunun 4684 sayılı Kanunla değişik 33/a maddesi)

5217 sayılı Kanunun (R.G. 23.07.2004, 25531) 19 ve 20 nci maddeleri ile 7126 sayılı Kanunun 36 ncı maddesi ve 7269 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi bütünüyle değiştirilmiş olup, maddelerin yeni halinde söz konusu kurum ve bankaların ödemeleri gereken fon paylarına yer verilmemiştir. Böylelikle söz konusu paylar kaldırılmıştır.

5217 sayılı Kanunun 19 ve 20 nci maddeleri ile değişik söz konusu hükümlerin yürürlük tarihi 01.01.2005'tir.

1.16. Reel Olmayan Finansman Giderlerinin İtfası:

Bilindiği gibi, enflasyon düzeltmesi yapılırken aktif kıymetlerin maliyet bedelleri içerisinde yer alan finansman giderlerinin reel olmayan kısımları ayrıştırılmıştır.

VUK'nun geçici 25 inci maddesinin (c) bendine 5228 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen (3) numaralı alt bent ile, 31.12.2003 tarihli bilançoya ait düzeltme işlemleriyle sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış (yani 2003 sonu itibarıyla henüz itfa edilmemiş) tutarın, 2004 ve sonraki yıllarda 5 yılda ve 5 eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hükmüne bağlanmıştır.

Bu hükmeye istinaden aktif kıymetlerin maliyet bedelleri içinden ayrıştırılan reel olmayan finansman giderlerinden 2003 sonu itibarıyla henüz itfa edilmemiş tutarlar hesaplanarak, beşte biri (yani birinci taksit) 2004 yılı beyannameleri üzerinde itfa edilmiş, yani matrahtan düşülmüştür. 2005 yılı beyannameleri üzerinde ikinci taksidin itfa işlemi yapılacaktır.

1.17. Döviz Cinsinden Finansal Kiralama İşlemlerinde Kur Farkları ve Faizler Nasıl Kayda Alınacaktır?¹

İstanbul Defterdarlığı, Maliye Bakanlığından aldığı 30.4.2005 tarih ve 19635 sayılı görüşe istinaden bir mükellefe verdiği 9.5.2005 tarih ve 3668 sayılı muktezada², finansal kiralama yoluyla edinilen kıymetlere ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının, finansal

¹ Bu bölüm, Yaklaşım Dergisinin Ocak 2006 sayısında yayımlanmış bulunan "**Finansal Kiralama İşlemlerinde Faiz ve Kur Farklarının Tabii Tutulacağı İşlem**" başlıklı yazımızın özeti mahiyetindedir.

² Bu muktezanın tam metni İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının www.ivdb.gov.tr adresinde Vergi Usul Kanunu ile ilgili örnek muktezalar bölümünde yer almaktadır.

kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

İstanbul Defterdarlığı, başka bir müracaatı da yine Bakanlığa iletmış, Bakanlığın 2.5.2005 tarih ve 19585 sayılı yazısına istinaden aynı doğrultuda bir mukteza daha vermiştir.³

Anlaşılan odur ki Maliye Bakanlığı görüşünü kur farkları için bu şekilde oluşturmuştur. Yani Bakanlık görüşüne göre, gerek aktifleştirme yılında gerekse de sonraki yıllarda doğan kur farklarının maliyete eklenip amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Bizim anlayışımıza göre,

- Döviz cinsinden imzalanan finansal kiralama sözleşmeleri dolayısıyla kiracıların aktifleştirdiği kullanma hakları ile ilgili olarak doğan faiz ve kur farklarının, aktifleştirme yılının sonuna kadar olanlarının maliyete eklenerek amortisman tabi tutulması gerekir.
- Aktifleştirme yılından sonraki yıllarda doğan kur farkı ve faizlerin ise doğrudan gider yazılmak veya maliyete dahil edilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda mükelleflerin seçimlik hakkı vardır. Yani aktifleştirme yılından sonra doğan kur farkı ve faizlerin istenirse gider yazılması mümkündür.

Bu şekilde işlem yapıldığında, banka kredisi kullanarak duran varlık satın alan mükellefle finansal kiralama yoluyla duran varlık iktisap eden mükellef eşitlenmektedir. Oysa Maliye Bakanlığının görüşü, bu iki mükellef arasında farklılık yaratmaktadır.

Muktezalarda sadece kur farkları değerlendirildiği için faizler konusundaki Bakanlık görüşünü bilemiyoruz. Ancak Bakanlık görüşü faizler için de aynı yönde ise, yani hem aktifleştirme hem de izleyen yıllarda doğan faizlerin maliyete dahil edilmesi gerektiği düşünülmekte ise, buna katılmadığımızı, çünkü aktifleştirme yılından sonraki yıllarda doğan faizlerin istenirse doğrudan gider yazılmasının mümkün bulunduğunu belirtmek isteriz.

1.18. Yenileme Fonu:

Bilindiği gibi enflasyon düzeltilmesi hükümlerinin mevzuatımıza dahil edilmesiyle birlikte yeniden değerlendirme ve maliyet revizesi gibi kısmi enflasyon düzeltilmesi uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır. Özellikle maliyet revizesinin kaldırılması mükellefleri önemli bir imkandan mahrum bırakmıştır. Bu nedendir ki yenileme fonu müessesesinin önemi artmış bulunmaktadır.

VUK'nun 328 ve 329 uncu maddelerinde düzenlenmiş olan yenileme fonu uygulamasını, kısaca, *"sabit kıymetlerin satılması veya hasar görmesi halinde doğan kârın ilgili olduğu dönemde gelir yazılmayarak satılan veya zayi olan sabit kıymetlerin yerine iktisap edilen (yenilenen) kıymetlerin amortismanına mahsup edilmek üzere pasifte bir fon hesabında -548 no.lu hesap- üç yıl süreyle tutulması"* olarak tanımlayabiliriz. Bu üç yıllık süre içinde yenileme gerçekleştiğinde yenilenen kıymetlerin amortismanları fondan karşılanacak, yenileme gerçekleşmediği takdirde ise üçüncü yılın sonunda fonda bekleyen tutarlar gelir yazılacaktır. Yenileme fonu bir özkaynak unsurudur.

Yenileme fonu uygulaması, özellikle amortisman süresi uzun olan kıymetlerde (binalar gibi) avantaj sağlamaktadır.

Uygulama için, satılan veya zayi olan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş bulunması gerekmektedir. Bu nedenle tatbikatta mükelleflerin yenilemeye dair yönetim kurulu kararı aldıkları görülmektedir.

Üç yıllık sürenin hesabında Maliye Bakanlığı ile Danıştay farklı görüştedir. Maliye Bakanlığınca göre fonun azami iki yılın bilançosunda gözükmesi gerekir. Oysa Danıştay, kanunda fonun maksimum üç yıl süreyle pasifte tutulması gerektiğinden bahsediliyor olması nedeniyle üç yıla ait bilançoda yer alabileceği görüşündedir. Örneğin 2005 yılı Ekim ayında satılan bir amortisman

³ İstanbul Defterdarlığının 3.5.2005 tarih ve 3545 sayılı muktezası (Kaynak: www.ivdb.gov.tr)

tabi iktisadi kıymetin kârı yenileme fonuna alındığında ve yenileme gerçekleşmediğinde Maliye 2007 yılında, Danıştay ise 2008 yılında fonun gelir yazılması gerektiğini düşünmektedir.

Üç yıllık süre içinde yenilemeden vazgeçilmesi halinde, süre sonu beklenmeksizin yenileme fonunun gelir yazılması mümkündür.

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 farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir. Aşağıda önce matraha eklenmesi gereken kanunen kabul edilmeyen giderlerle bazı ilavelere, sonra matrahtan indirilmesi gereken vergiye tabi olmayan gelirlerle diğer indirimlere kısaca değineceğiz.

2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG):

Yaygın olarak karşılaşılan kanunen kabul edilmeyen giderlerle, matraha ilavesi gereken diğer hususlara aşağıdaki örnekler verilebilir. Ancak listenin sayılanlarla sınırlı olmadığı bilinmelidir.

- Belgelendirilemeyen giderler
- Alınan vadeli çek reeskontları, senetsiz alacaklara ilişkin reeskont giderleri
- Önceki yıl vergi mevzuatına uygun olmadığı halde yapılan ancak matrahtan indirilen reeskont gelirlerinin bu yıl iptal edilmesi nedeniyle gider yazılan tutarlar
- VUK hükümlerine uygun olmayan diğer reeskontlar
- Vergi mevzuatına uygun olmayan amortismanlar
- Maliyete dahil edilmesi gereken giderler
- Amortismanla tabi olmayan aktif kalemlerin (arsa, iştirak hissesi) satışından doğan zararın 2003 enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kısmı
- Kıdem tazminatı karşılığı
- VUK hükümlerine uygun olmayan diğer karşılıklar (menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı, sayım noksanlığı karşılığı, tahmini esasa göre ayrılan şüpheli alacak karşılığı vs)
- Şüpheli alacak karşılığının teminatlı kısmı
- Borçların döviz satış kuru ile değerlendirilmesi halinde döviz satış kuru ile döviz alış kuru arasındaki fark
- Ödenmemiş SSK primleri
- Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler
- Geçmiş yıla ait giderler
- Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler
- Binek oto, deniz ve hava taşıma araçlarının motorlu taşıt vergileri
- Esas faaliyet ile ilgili olmayan yat, tekne, uçak ve helikopterlerin kullanma giderleri ile amortismanları
- Özel iletişim vergisi
- Vergi ve para cezaları, gecikme zam ve faizleri, tecil faizleri
- Kurumlar vergisinden müstesna gelirlere ilişkin giderler
- Çalınan mal ve paralarla ilgili zararlar
- Birim başına yüksek değer taşıyan, firmanın faaliyet hacmi ve konusu ile ilgili olmayan, faaliyet hacmi ile mütenasip bulunmayan ve kimin için yapıldığı bilinmeyen temsil, ağırlama ve promosyon giderleri
- Cari yıl içinde yapılan tüm bağışlarla kültürel ve sportif sponsorluk harcamaları (Bunların indirilebilecek kısımları hesaplanarak beyannamenin ilgili bölümünde indirim konusu yapılır.)
- Önceki dönem faiz geliri tahakkukları

- Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV
- Ticari kazancın elde edilmesiyle ilgisi bulunmayan giderler
- Örtülü kazanç dağıtımı mahiyetindeki aşırı kira, faiz, ücret, komisyon ve benzeri ödemeler
- Örtülü sermaye mahiyetindeki borçlara yürütülen faizler
- Örtülü kazanç niteliğinde olan ve ihmal edilen faiz gelir tahakkukları
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri
- Önceki dönemlerde gelir yazıldığı halde vergisel açıdan elde edilmiş sayılmadığı için matrahtan indirilen gelirlerin bu dönem elde edilmiş sayılan kısmı (teşvik primi vs)
- Gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan ve KVK'nun 8/12 nci maddesi uyarınca vergiden istisna edilen kazançlar (Bu kazançlar, sermayeye ilave edilmiş veya sermayeye ilave için doğrudan bilançoya gönderilmişse, yani gelir tablosunda yer almıyorsa önce KKEG olarak dikkate alınır, ancak beyanname üzerinde daha sonra ilgili satırında matrahtan indirilir.)
- Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler

2.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve İndirimler:

Yaygın olarak karşılaşılan vergiye tabi olmayan gelirlerle, matrahtan indirilmesi gereken diğer hususlara aşağıdaki örnekler verilebilir. Ancak listenin sayılanlarla sınırlı olmadığı bilinmelidir.

- Verilen vadeli çekler reeskont faiz geliri
- Önceki dönem alınan vadeli çek reeskontları
- Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar (karşılık iptalleri)
- Vergi anlaşması uyarınca vergi dışı gelirler
- Dövizli borçlarını döviz satış kuru ile değerleyenlerin önceki dönemde KKEG olarak dikkate aldıkları döviz satış kuru ile döviz alış kuru arasındaki fark
- Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları
- Gelecek dönemlerde vergilendirilecek teşvik primleri
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri
- Reel olmayan finansman gideri 2005 yılı itfa payı
- Ödenmediği için önceki dönemlerde KKEG olarak dikkate alınmış olan SSK primlerinden bu dönemde ödenenler
- İhracatla ilgili binde 5 belgesiz götürü gider (Maliyenin anlayışına uygun olarak belgesiz giderleri ile ilgili olarak muhasebe kaydı yapanlar, önce belgesiz giderlerini KKEG olarak dikkate alırlar, sonra gider yazdıkları tutar ile sınırlı olmak şartıyla ya dövizli hasılatın - kur farkları hariç - binde 5'i kadar kanunen kabul edilmeyen giderlerini düşük dikkate alırlar ya da hesapladıkları bu tutarı matrahtan indirirler. Neticede, dövizli hasılatın binde 5'i ile sınırlı olarak kaydettikleri belgesiz gideri matrahtan düşmüş olurlar.)
- Personale ödenecek temettü ikramiyesi
- Örtülü sermaye olarak değerlendirilen borçlarla ilgili olarak doğan lehteki kur farkları
- Sair vergi dışı gelirler ile diğer indirimler

3. ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNALAR:

Bazı kurum kazançları KVK'nun 8 inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bazı kazançlar için ise özel kanunlarla kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Aşağıda 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde dikkate alınabilecek istisnalar sayılmıştır. Bu istisnalar, beyanname zararı olsa veya bu istisnaların uygulanması zarara sebebiyet verse dahi uygulanacaktır.

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK 8/1)
- KVK'nun 8/9 ncu maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları
- Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen ve KVK'nun 8/10 ncu maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı kazançlar

- KVK'nun 8/11 nci maddesinde belirtilen kurumların bu maddedeki koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları
- Rüçhan hakkı kuponu satış kazançları (KVK 8/5)
- Olağanüstü hal bölgesi ve düşük gelişmişlik düzeyi bulunan bazı illerde 1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında işe başlamış mükelleflerin bu işyerlerinden elde ettikleri kazançlar (4325 sayılı Kanun Md. 3/a)
- Gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan ve KVK nun 8/12 nci maddesi uyarınca tatbik olunan istisna⁴,
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK Md. 8/4)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna (KVK Md.8/7),
- Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden doğan kazançlar (KVK Md.(8/8)⁵,
- 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)⁶,
- AR-GE indirimi (KVK 14/6)⁷
- Diğer istisna ve indirimler⁸.

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 ve diğer indirimler” başlıklı mükerrer 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde düzenlenmiştir. Mahsup yapılabilmesi için istisnaların uygulanmasından sonra pozitif bir rakam kalmış olması (beyannamenin 47 numaralı satırında kâr bulunması) gerekir. İstisna uygulaması sonrası kalan tutar negatif ise (beyannamenin 46 numaralı satırında zarar mevcut ise) zarar mahsubu yapılamaz. Bu negatif tutar (46 no.lu satır) gelecek döneme devreden mali zarar tutarını gösterir.

KVK 'nun mükerrer 14/1-a maddesi uyarınca geçmiş beş yılın zararını mahsup etmek mümkün olduğundan 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 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, yani beyanname üzerinde oluşan zarar tutarı mahsuba esas alınacaktır.

⁴ Gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarında istisna uygulaması için BDO DENET'in 2005/66 ve 67 sayılı Sirkülerlerine bakınız.

⁵ Özel okullarda kurumlar vergisi istisnası uygulaması ile ilgili geniş bilgi BDO DENET'in 2004/162 sayılı Sirkülerlerinde mevcuttur.

⁶ Serbest bölge kazançları ile ilgili detaylı bilgi için BDO DENET'in 2004/81 ve 168 sayılı Sirküleri ile 2005/92 sayılı Sirkülerlerine bakınız.

⁷ AR-GE indirimine ilişkin usuller 86 seri no.lu KV Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, BDO DENET'in 2005/56 sayılı Sirkülerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

⁸ Beyannamenin bu bölümde yer alan diğer indirim ve istisnalara ilişkin 43 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.

Vergi barışından yararlanılmış yıllara ait zararların yarısı indirim konusu edilecek, 2003 yılı enflasyon düzeltilmesi nedeniyle oluşan zararlar mahsup edilemeyecektir.

4.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu:

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların KVK 'nın mükerrer 14/1-a maddesinde belirtilen esaslara göre mahsubu mümkündür. Ancak bu mahsubun yapılabilmesi için söz konusu faaliyetin Türkiye'de vergiden istisna edilmemiş olması gerekir.

4.3. Devralınan Kurum Zararlarının Mahsubu:

KVK'nun 37 nci maddesi kapsamında devralınan kurumların mahsup hakkı kaybedilmemiş zararlarının devralan kurumlarca mahsup edilmesi mümkündür. Bunun için *"aynı sektörde faaliyet gösterilmesi"* ve *"son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin yasal süreleri içinde verilmiş olması"* şarttır. Bu şartlar sağlandığı takdirde devralınan kurumların zarar hariç aktif toplamını (başka bir deyişle Tek Düzen Hesap Planına göre çıkarılan bilançoda yer alan aktif toplamını) geçmeyen zararlar, doğdukları yıllar göz önünde bulundurulmak suretiyle, mahsup edilebilmektedir.

Zarar mahsup süresi devirle birlikte yeniden başlamayıp her yıla ait zarar izleyen beş yıllı sınırlı olarak mahsuba konu olmaktadır.

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

Zararın aktif toplamını aşması devre ve zarar mahsubuna engel değildir. Ancak bu takdirde aktif toplamını aşan zarar tutarı mahsuba konu edilemez. Böyle bir durumda mahsup edilecek zararlarla edilemeyecek zararların nasıl ayrıştırılacağı tereddüt konusu olabilir. Bize göre 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 (51 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 8/2 nci maddesinde vergiye tabi kooperatiflerin ortaklarına, maddede belirtilen şekilde hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5.2. KVK'nun Mükerrer 14 Üncü Maddesi Uyarınca Yapılabilecek Bağış ve Sponsorluk İndirimleri:

KVK'nun mükerrer 14 üncü maddesi, 5228 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle 31.7.2004 tarihinden itibaren eklenmiş olup, maddede kazancın bulunması koşuluyla indirilebilecek bağış ve yardımlar ile kültürel ve sportif sponsorluk harcamalarına yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenleme, bağışlar ile kültürel ve sportif sponsorluk harcamalarının matrahtan indirim şeklinin değişmesine sebep olmuştur. Buna göre yapılan bağışlar ve sponsorluk harcamaları önce dönem içinde yasal defterlere gider olarak kaydedilecek, sonra bu tutarlar beyannameye kanunen kabul edilmeyen gider olarak intikal ettirilecek, daha sonra bunların kazançtan indirilmesi mümkün olan kısmı hesaplanacak ve nihayet bulunan tutar beyannameye ayrılan özel yerlere (bağışın türüne göre 53-56 no.lu satırlara) yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır. Beyanname formatına göre, zarar mahsubundan sonra bağış indirimine geçilecektir. Bağış indiriminden sonra kalan tutarla sınırlı olarak da yatırım indirimi ve finansman fonu indirimi yapılacaktır.

Bağışlardan öncelikle hangisinin indirileceğinin önemi yoktur. Çünkü bu kapsamda yapılan harcamalar ve bağışlar, yapıldığı dönemin kazancından indirilemediği takdirde sonraki dönemlere devretmemektedir. Bu bakımdan mahsup edilemeyip mahsup hakkı kaybedilen bağış ve sponsorluk harcamasının hangisi olduğunun önemi bulunmamaktadır.

KVK'nun mükerrer 14 üncü maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilecek bağışlar ve sponsorluk harcamaları şunlardır:

- 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 mükerrer 14/b)⁹,
- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan eğitim ve sağlık tesisleri ile ilgili bağışlar (KVK mükerrer 14/c),
- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK mükerrer 14/d)¹⁰,
- Sponsorluk harcamaları (KVK mükerrer 14/e)¹¹,
- Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla yapılan bağışlar (KVK mükerrer 14/f).

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 indirimlere ilaveten uygulanmaktadır. 2005/39 sayılı BDO Denet Sirkülerinde, bu kapsamda yapılabilecek bağışlara ilişkin bilgi 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:

Yatırım indirimi, mükelleflerin yapmış oldukları yatırım harcamalarının belli oranlar dahilinde vergi matrahından indirilmesi şeklinde uygulanan vergisel bir teşvik olup, yaygın olarak kullanılmaktadır.

Yatırım indirimi konusunda 4842 sayılı Kanunla 24.3.2003 tarihinden geçerli olmak üzere sistem değişikliğine gidilmiş ve teşvik belgesine dayalı indirim uygulaması terkedilmiştir.

⁹ 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Kar ve İlaveler Toplamı-(İştirak Kazançları İstisnası+Geçmiş Yıl Zararları)] tutardır.

¹⁰ Bu bent uyarınca yapılacak bağış indirimi uygulaması için beyannameye, bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısı eklenecektir. e-Beyanname gönderen mükelleflerin ise söz konusu yazıyı kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin sonuna kadar bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

¹¹ 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamındaki sponsorluk harcamaları ile ilgili olarak Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği uyarınca yapılan sponsorluk harcamaları bu satıra yazılacaktır. Bu tutar, amatör spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının tamamı, profesyonel spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının ise % 50'si olacaktır.

GVK'nun geçici 61 inci maddesi gereğince eski teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamalarına esas itibarıyla eski hükümler uygulanmakta olduğundan, halen yeni hükümlere göre hak kazanılan indirimin yanı sıra eski hükümlere göre hak kazanılan indirim tutarlarının uygulanmasına da devam edilmektedir.

Yeni hükümlere tabi indirim stopaj gerektirmediği halde eski hükümlere tabi yatırım indiriminin uygulanması GVK'nun geçici 61 inci maddesi uyarınca %19,8 gelir vergisi stopajı yapılmasını gerektirmektedir. Yeni sistemde tek oran (%40) uygulandığı halde eski sistemde farklı oranlar söz konusudur. Bu nedenle eski hükümlere tabi yatırım teşvik belgelerinin üzerinde yazılı oranda indirim hesaplanması gerekir.

Eski ile yeni sistem arasındaki farklardan biri de, kazanç yetersizliği nedeniyle harcama yılında indirilemeyen yatırım indirimi tutarının sonraki yıllarda nasıl kullanılacağı (başka bir ifadeyle nasıl endeksleneyeceği) konusudur. Aşağıdaki tabloda 2004'ten 2005'e devreden yatırım indirimi haklarının kaynaklarına göre nasıl endeksleneyeceği ve endeksleme oranları gösterilmiştir.

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Nasıl Yapılacağı	Endeksleme Oranı (%)
Önceki dönemlerde eski hükümlere tabi olarak yapılmış yatırım harcamalarının kazanç yetersizliği nedeniyle bu döneme devreden kısmı	Yeniden değerlendirme oranında	9,8
Önceki dönemlerde yeni hükümlere tabi olarak yapılmış yatırım harcamalarının kazanç yetersizliği nedeniyle bu döneme devreden kısmı	TEFE artış oranında	4,54

Önceki yıl olduğu gibi bu yıl da mükelleflerin eski ve yeni hükümlere tabi yatırım indirimi haklarının birlikte mevcut olması halinde mükellefler indirimde önceliği istedikleri kategoriye verebilecekler, başka bir deyişle daha eski tarihli ancak eski hükümlere tabi indirim hakları dururken, öncelikle stopaja tabi olmadığı için daha avantajlı olan yeni hükümlere tabi yatırım indirimini uygulayabileceklerdir. Bu tercihin her yıl bağımsız olarak yapılabilmesi bize göre mümkündür ve bunu engelleyen herhangi bir yasal bir düzenleme mevcut değildir. Ancak Maliye Bakanlığı, mükelleflerin önceki yıl kullandıkları tercihe uygun olarak hareket etmeleri gerektiği görüşündedir. Bize göre, önceki yıl eski hükümlere bilerek veya bilmeyerek öncelik vermiş olan mükellefler bu yıl önceliği yeni hükümlere tabi yatırım indirimi haklarına verebilmelidirler.

Eski hükümlere tabi teşvik belgeleri kapsamında öngörü yoluyla yatırım indirimi kullanılabildiği için geçici 61 inci madde uyarınca **eski hükümlerden yararlanılan 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. Beyanname, 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.

Yatırım indirimi konusunda son olarak belirtmek istediğimiz husus **özel maliyet bedellerinde yatırım indirimi** uygulamasıdır. Hatırlanacağı üzere özel maliyet bedellerinin yatırım indirimi kapsamına girip girmediği tereddütlere sebep olmuş, 5228 sayılı Kanunla GVK'nun 19/4 üncü fıkrasının 3 üncü bendinde, yatırım indiriminden faydalanamayacak iktisadi kıymetler arasında sayılan "*Gayri maddi haklar*" ibaresi "*Gayri maddi haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri*" şeklinde yeniden düzenlenmek suretiyle tereddütler giderilmiştir.

Buna göre ekonomik ömrü 5 yıldan uzun olan özel maliyet bedelleri yatırım indiriminin kapsamına girmekte iken, 5 yıldan kısa olan özel maliyet bedelleri kapsam dışıdır.

5.5. Diğer İndirim ve İstisnalar:

Yukarıda sayılan istisna ve indirimlerin dışında olup, kazancın varlığına bağlı olan indirimler bu satırda 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. Finansman fonu indirimi beyannamede 60 numaralı diğer indirimler satırı kullanılarak yapılır.

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:

2005 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde (TABLO 6'da), kurum kazancı (kurumlar vergisi matrahı) üzerinden KVK'nun 25 inci maddesinde yazılı olan kurumlar vergisi oranında (yani %30) kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Bilindiği gibi 2004 için oran KVK'nun geçici 32 inci maddesi uyarınca %33 olarak uygulanmıştır.

2004 yılında olduğu gibi 2005 yılında da kurumlar vergisi karşılığı, hesaplanan kurumlar vergisi ile varsa eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi üzerinden GVK'nun geçici 61 nci maddesi uyarınca hesaplanan %19,8 oranındaki yatırım indirimi stopajının toplamından oluşacaktır.

Buna göre kurum kazancı üzerinden, eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi yoksa %30 oranında vergi karşılığı ayrılacak, eski hükümlere göre yararlanılan yatırım indirimi varsa, %30 oranında hesaplanan kurumlar vergisi karşılığına, yararlanılan yatırım indirimi üzerinden %19,8 oranında hesaplanan gelir vergisi stopajı da ilave edilecektir.

7. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ VERGİ KARŞILIĞINA ETKİSİ :

Vergi anlaşmalarının 10 uncu maddesinde düzenlenmiş olan temettü kavramı, hisse senetlerinden, intifa senet ve haklarından, kurucu senetlerinden ve alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtım yapan şirketlerin mukimi olduğu devletin mevzuatına göre, hisse senetlerinden elde edilen gelirlerle aynı muameleyi gören diğer gelirleri kapsamaktadır.

Vergi anlaşmalarında temettü gelirini vergileme hakkı prensip olarak mukim devlete bırakılmış olmakla birlikte, temettü ödeyen şirketin mukimi bulunduğu devlete (kaynak devlete) de sınırlı olarak vergileme hakkı verilmektedir. Anlaşmalarda, gayri safi temettü tutarı üzerinden kaynak devletçe alınacak verginin belli bir oranı aşmaması öngörülmüş ve iştirak oranının belli bir seviyeyi (genelde % 25) aşması halinde daha düşük bir oranın geçerli olacağı belirtilmiştir. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının kaynak devlete tanıdığı vergileme oranları www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.

Bilindiği gibi 4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i maddesinde düzenlenen dağıtılan kar paylarına ilişkin stopaj uygulaması değiştirilmiş ve 94/6-b-ii maddesinde düzenlenen istisna kazanç stopajı uygulamasına son verilmiştir. 24.4.2003 tarihinden itibaren kurum kazançlarından istisna olsun veya olmasın sadece kazancın dağıtım aşamasında stopaj yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar ve yabancı kurum şubelerine dağıtılan kar paylarından stopaj yapılmayacaktır. Stopaj tam veya dar mükellef gerçek kişi, dar mükellef kurum, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayan veya bu vergiden muaf olan kişi ve kuruluşlara kar dağıtıldığında yapılacak ve oran %10 olacaktır.

Buna göre, vergi anlaşması imzalanmış ülke mukimlerinden stopaj yapılması öngörülenlere yapılacak temettü ödemeleri üzerinden yapılacak gelir vergisi stopajı anlaşmada belirtilen oranları aşamayacaktır. Başka bir deyişle yukarıda belirtilen oranla (%10) anlaşmada belirtilen oranlardan düşük olanı esas alınarak, yurtdışında mukim kişilerin vergisi hesaplanacaktır. Yani yerel oran anlaşmadaki orandan düşükse yerel oran, aksi durumda anlaşmadaki tavizli oran uygulanacaktır.

Nakit kar dağıtımlarında yapılan stopaj vergi karşılığını etkilemediği için istisna kazançlar üzerinden istisna kullanımına bağlı stopaj uygulaması kaldırıldıktan sonra vergi anlaşmalarının vergi karşılığına etkisi sadece GVK'nun geçici 61'inci maddesi gereğince % 19,8 oranında stopaja tabi tutulan eski hükümlere tabi yatırım indirimi ile sınırlı hale gelmiştir. GVK'nun geçici 61'inci maddesi gereğince eski hükümlere tabi yatırım indiriminin uygulanması halinde % 19,8 oranında yapılması gereken stopaj temettü vergilemesi niteliğinde olduğu için dağıtılan kâr payının stopaja tabi tutulmuş yatırım indirimi kaynaklı kısmı için vergi anlaşmalarında yer alan vergi oranları uygulanabilir. Buna göre eğer anlaşmada öngörülen oran % 19,8'den düşük ise kârın dağıtılmış olması koşuluyla bu oran kullanılarak daha düşük vergi karşılığı ayrılabilir. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için kazancın Nisan ayı sonuna kadar dağıtımına karar verilmiş olup, bu tarihe kadar dağıtılmış olması gerekir. Aksi takdirde stopajın % 19,8 oranı esas alınarak beyanı zorunludur. Kârın daha sonra dağıtılması halinde vergi anlaşmasına nazaran fazladan yapılmış olan stopajın 1 seri no.lu Vergi Anlaşmaları Genel Tebliği çerçevesinde iade alınması mümkündür.

8. 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 KVK'nun 24 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmışsa, kesinti yoluyla ödenen bu vergiler KVK'nun 44 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, eski uygulamadan farklı olarak 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-Beyannameye 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 itibarıyla 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 43 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 %30'un uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz. Bu nedenle beyannamenin 73 üncü satırına, yabancı ülkelerde ödenen vergilerinin en fazla bu tutara kadar olan kısmı yazılır. Yani beyannameye dahil edilen yurt dışı kazancın %30'unu aşan vergi mahsup edilemez.
- 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.

Yurt dışında ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısmı (yani mahsuptan arta kalan tutar) iade edilmediği gibi gelecek yıllara da devretmez. Bu nedenle 73 no.lu satıra yazılacak tutar hiçbir surette 72 no.lu satırda yer alan tutardan büyük olamaz. Bunlar gider olarak kaydedilebilir.

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-beyanda ise "Ekler" in içinde yer alan "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler"e ilişkin bölüm doldurulacaktır.

e-Beyanname verenler de dahil olmak üzere mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 43 üncü maddesi uyarınca bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

8.3. Geçici Vergi Mahsubu:

KVK'nun 25 inci maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında **(yani %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 79 ve 80 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 15 inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda beyannamenin Nisan ayının 15 inci günü akşamına kadar verilmesi gerekir.

10. KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ:

KVK'nun 40 ıncı maddesine göre kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenir. Kurumlar vergisinde taksit yoktur.

11. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN GÖNDERİLME ŞEKLİ:

Maliye Bakanlığı 346 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile bazı beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğunu getirmiştir. 31.12.2004 tarihi itibarıyla aktif toplamı 200 milyar Türk Lirasını (200.000 YTL) **veya** 2004 hesap dönemine ait ciroları toplamı 400 milyar Türk Lirasını (400.000 YTL) aşan kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Zorunluluğun başlaması için hadlerden birisinin aşılması yeterlidir.

Buna göre 2004 yılı beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiş olanlar 2005 yılı beyannamelerini de elektronik ortamda göndereceklerdir. Başka bir deyişle 2005 yılına ilişkin geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda verenler 2005 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesini de elektronik ortamda vereceklerdir.

346 no.lu VUK Tebliği ile elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kimler tarafından gönderileceği konusunda 340 no.lu VUK Tebliği ile 15 no.lu VUK Sirkülerinde yapılan açıklamalar geçerliğini korumaktadır. Buna göre beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilen mükelleflerden,

- Aktif toplamı veya net satışları belli hadlerin 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. KULLANIMI YMM TASDİKİNE BAĞLI İSTİSNALAR:

Bilindiği gibi 3568 sayılı Kanuna ilişkin 5 sıra no.lu Tebliğ ile kurum kazancından yapılan bazı indirim ve istisnalar için hadde bağılı olarak tasdik zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre tasdik kapsamına alınan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancından indirilebilmesi için bu işlemlere ilişkin YMM istisna tasdik raporunun ibrazı şarttır. YMM'ler ile tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olan mükelleflerin ayrıca münferit istisna tasdik raporu düzenlettirmelerine gerek yoktur. Bu mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerine tam tasdik raporunda yer verilmek suretiyle söz konusu tasdik mecburiyeti yerine getirilecektir.

25 sıra no.lu Tebliğe göre tasdik kapsamına giren kurumlar vergisi istisnaları şunlardır :

- **A tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna,**
- **Gayrimenkul veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası** (Bu istisna için tasdik şartı KVK'nun geçici 28 inci maddesi kapsamında istisna uygulaması yapılmakta iken getirilmiştir. İstisna 1.1.2005'ten itibaren KVK nun 8/12 inci maddesine alınarak devamlı hale getirilmiş ise de farklı bir yasal dayanağa kavuşmuştur. Buna rağmen mahiyeten aynı olan istisna için tasdik şartının devam ettiği görüşündeyiz.)

3568 sayılı Kanuna ilişkin 37 no.lu Tebliğ ile tasdik raporu ibrazına ilişkin had 2004 yılı beyannameleri için 110.000 YTL olarak belirlenmiş ve hadlerin özel bir belirleme yapılmadığı takdirde izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Hesaplama 500 YTL. ve altındaki tutarlar atılacak, 500 YTL ve üzerindeki tutarlar ise 1.000 YTL.'ye tamamlanacaktır.

Buna göre 2005 yılı için özel bir belirleme yapılmadığı için 2005 yılı kurumlar vergisi beyannameleri için had 121.000 YTL olarak uygulanacaktır. Bu nedenle, 2005 yılı kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yukarıda belirtilen işlemler nedeniyle 121.000 YTL.'yi aşan istisna uygulaması yapan kurumlar YMM tasdik raporu düzenlettirmek zorundadır. Tam tasdik sözleşmesi bulunan kurumların bu raporları ayrıca düzenlettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

İştirak kazancı ile teknopark ve serbest bölge kazanç istisnalarında tasdik mecburiyeti yoktur. AR-GE indiriminde ise tasdik mecburiyeti vardır, ama had söz konusu değildir.

Tasdik raporları vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesi ekinde veya izleyen ikinci ayın sonuna kadar verilecektir.

13. YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI YMM TASDİK RAPORUNU GEREKTİRİR:

Bilindiği gibi 3568 sayılı Kanuna ilişkin 35 sıra no.lu Tebliğ ile GVK nun 19 ve geçici 61 inci maddeleri kapsamında yaptıkları yatırım harcamaları nedeniyle, yatırım indirimi istisnası uygulamaya hak kazananlar, yaptıkları harcama tutarı belli bir haddi aştığında YMM tasdik raporu düzenlettirmek zorundadırlar.

2004 yılı için geçerli had 37 no.lu Tebliğ ile 250.000 YTL. olarak belirlenmiş ve haddin özel bir belirleme yapılmadığı takdirde izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Hesaplama 500 YTL. ve altındaki tutarlar atılacak, 500 YTL ve üzerindeki tutarlar ise 1.000 YTL.'ye tamamlanacaktır.

Buna göre 2005 yılı için özel bir belirleme yapılmadığı için 2005 yılı yatırım harcamaları için söz konusu had 275.000 YTL. olarak uygulanacaktır. Bu nedenle 2005 yılında, eski ve yeni hükümlere tabi olarak yapmış oldukları yatırım harcamaları toplamı 275.000 YTL.'yi aşanlar tasdik raporu düzenlettirmek zorundadırlar. Tam tasdik yaptıran mükelleflerin ayrıca yatırım indirimi tasdik raporu ibraz etmelerine gerek yoktur.

Tasdik raporları vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesi ekinde veya izleyen ikinci ayın sonuna kadar verilecektir.

14. BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER:

14.1. Beyannameye Eklenenecek Mali Tablolar:

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

Buna göre ;

- 2005 yılı **aktif toplamı 6.879.200 YTL ve net satışları 15.287.100 YTL'nin altında kalan mükellefler**, 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamelerine HİÇBİR EK MALİ TABLO EKLEMEYECEKLERDİR.
- Bu hâdlerden herhangi birisini aşmış olanlar, 2006 yılında verecekleri 2005 beyannamelerine sadece **kâr dağıtım tablosunu** ekleyeceklerdir. Bunların diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur.

14.2. Beyannameye Eklenenecek 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-Beyannameye ise "Ekler" in içinde yer alan söz konusu bölümler doldurulacaktır. Bu bölümde yer almayan ekler kağıt ortamında verilecektir.

15. BEYANNAME VE EKLERİNİN DAMGA VERGİSİ:

Beyannameye yer alan TABLO-8'de, "Damga Vergisi" ne ilişkin bilgiler yer almaktadır. Beyanname ve ekinde verilen damga vergisine tabi kağıt sayısı ile beyannamedeki matbu tutarların çarpılması suretiyle bulunan tutarların toplamı, 100 no.lu satıra yazılacaktır. Bu suretle ödenmesi gereken damga vergisinin tahakkuka bağlanması sağlanacaktır.

e-Beyannameye ise damga vergisi otomatik olarak hesaplanacaktır.

Ödenmesi gereken damga vergisi, kurumlar vergisi beyannamesi için 26,30 YTL., bilançolar için 15,30 YTL ve gelir tabloları için ise 7,60 YTL'dir.

16. 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 bilgilerini yazmaları yeterlidir.

17. 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.

18. 2005 YILI KURUMLAR VERGİSİ HESABI (KAPSAMLI BİR ÖRNEK):

Hizmet verdiğimiz firmaların vergi karşılıklarını kolayca hesaplayabilmeleri için her yıl düzenli olarak hazırladığımız excel uygulama programı, bu yıl da revize edilmiş olup, internet sitemizin (www.bdodenet.com.tr) "*e-danışmanlık*" bölümüne konulmuştur. Burada yer alan kurumlar vergisi hesap makinesi yardımıyla vergi karşılıklarının kolayca hesaplanabilmesi mümkündür.

Aşağıda ise, söz konusu hesap makinesi kullanılarak çözülmüş kapsamlı bir örnek ile yapılması gereken muhasebe kayıtları yer almaktadır.

**HALKA AÇIK OLAN VE OLMAYAN
KURUMLARDA 2005 YILI
KURUMLAR VERGİSİ HESABI**

1.	VERGİ ÖNCESİ TİCARİ KÂR VEYA ZARAR	15.000.000,00
	İNDİRİMLER (2 + 3)	1.450.000,00
2.	VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER	1.000.000,00
	<ul style="list-style-type: none"> • Verilen vadeli çekler reeskont faiz geliri • Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar • Önceki dönem alınan vadeli çek reeskontları • Vergi anlaşması uyarınca vergi dışı gelirler • Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları • VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri • Reel olmayan finansman giderlerinin itfa edilmemiş kısmı • Önceki dönemlerde, ödenmemiş olması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan SSK primlerinden, cari dönemde ödenenler • Sair vergi dışı gelirler ve diğer indirimler 	1.000.000,00
3.	PERSONELE VERİLECEK TEMETTÜ İKRAMİYESİ	450.000,00
	(Ana sözleşme hükmü veya Genel Kurul Kararı ile verilecek olan ve kapanan yıla gider yazılmamış bulunan ikramiye)	
	İLAVELER (4 - 7 + 8)	1.025.000,00
4.	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	1.075.000,00
	(Bu dönem gider veya maliyet yazılmış yani gelir tablosuna dahil edilmiş olanlar) <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 • Bağışlar (KVK Mük. Md 14 kapsamındakiler ve diğerleri) • İhmal edilen faiz tahakkukları • Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri 	100.000,00 75.000,00 350.000,00 50.000,00

	<ul style="list-style-type: none"> Gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan ve KVK nun 8/12 nci maddesi uyarınca vergiden istisna edilen kazançlar (Bu kazançlar, sermayeye ilave edilmiş veya sermayeye ilave için doğrudan bilançoya gönderilmişse, yani gelir tablosunda yer almıyorsa buraya yazılır ve 16 no.lu satırlarda indirilir.) Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler 	500.000,00	
5.	İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinden sağlanan döviz hasılatın (kur farkları hariç) binde beşi	100.000,00	
6.	Bu hasılatlarla ilgili olup, dönem içinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda geçmiş belgesiz giderler	50.000,00	
7.	Kanunen kabul edilmeyen giderlerden indirilecek tutar (5 i geçmemek üzere 6)	50.000,00	
8.	ÖNCEKİ YIL FİNANSMAN FONU		
9.	İSTİSNALAR VE ZARAR MAHSUBU ÖNCESİNDEKİ MALİ KÂR	14.575.000,00	
	1 - (2 + 3) + (4 - 7 + 8)		
	KAZANÇ İSTİSNALARI (Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar)		
10.	Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (KVK 8/1)	40.000,00	
11.	KVK'nun 8/9 ncu maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları	60.000,00	
12.	Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen ve KVK'nun 8/10 ncu maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı kazançlar	50.000,00	
13.	KVK'nun 8/11 nci maddesinde belirtilen kurumların bu maddedeki koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları (Bu bent uyarınca istisna edilen kazançlar üzerinden, anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere dağıtılan kâr paylarından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) numaralı alt bendi uyarınca % 5'ten fazla bir oranda vergi kesintisi yapılmaz.)	100.000,00	
14.	Rüçhan hakkı kuponu satış kazançları (KVK 8/5) (KVK 8/5'de yer alan diğer kazanç unsuru olan emsiyon primi TTK gereği doğrudan bilançoya gidip, gelir tablosunda yer almadığından burada dikkate alınmamıştır.)		
15.	Olağanüstü hal bölgesi ve düşük gelişmişlik düzeyi bulunan bazı illerde 1.1.1998-31.12.2000 Tarihleri arasında işe başlamış mükelleflerin bu işverenlerinden elde ettikleri kazançlar (4325 sayılı Kanun Md. 3/a)		
16.	Gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan ve KVK nun 8/12 nci maddesi uyarınca tatbik olunan istisna (Bu kazançlar, sermayeye ilave için doğrudan bilançoya gönderilmişse veya sermayeye ilave edilmişse, yani gelir tablosunda yer almıyorsa 4 no.lu satırda ilave edilmelidir.)	500.000,00	
17.	Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)		
18.	Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna (KVK Md.8/7)	350.000,00	
19.	Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)	45.000,00	
20.	Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar (KVK Md. 8/4)		
21.	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden doğan kazançlar (KVK Md.(8/8)		
22.	Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (3218 Sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)	500.000,00	
23.	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad14/6)	100.000,00	

24.	KALAN 9 - (10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20 + 21 + 22 + 23) Bu meblağ pozitif ise, zarar mahsubuna esas tutardır. Bu meblağ negatif ise, gelecek yıllara devreden zarardır.	12.875.000,00
25.	GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU	8.000.000,00
	Diğer Geçmiş Yıl Zararları	7.000.000,00
	Mahsup en eski yıldan itibaren yapılır. Devralınan kurumlara ilişkin zararlar, devir tarihi itibarıyla devralınan kurumun aktif toplamını geçmemek ve aynı sektörde faaliyette bulunmak kaydıyla indirilebilir.	
	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı	1.000.000,00
26.	KALAN (24 - 25) Bu rakam pozitif ise, bu rakamla sınırlı olarak aşağıdaki indirim ve istisnalar sırasıyla uygulanabilir.	4.875.000,00
27.	DİĞER İSTİSNA ve İNDİRİMLER (Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler)	155.000,00
	• Risturnlar (K.V.K. Mad. 8/2)	
	• Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mük. Mad. 14/a)	65.000,00
	• Eğitim ve Sağ.Tes. ile Yurt Dış.İlişkin Bağış Yard.(K.V.K. Mük. Mad. 14/c)	15.000,00
	• Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mük. Mad. 14/d)	35.000,00
	• Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mük. Mad. 14/e)	40.000,00
	• Doğal Afetler Dolayısıyla Yapılan Bağışlar (KVK Mük. Mad. 14/f)	
	YATIRIM İNDİRİMİ	
	YATIRIM İNDİRİMİ UYGULANABİLİR KAZANÇ (26-27)	4.720.000
28.	BU DÖNEM KULLANILAN YATIRIM İNDİRİMİ	3.800.000
	• Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle yeni hükümlere göre hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden yatırım indirimi (TEFE ile endekslenmiş)	1.000.000
	• Cari yılda yeni hükümlere göre yapılan yatırım harcamalarından doğan	800.000
	• Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle eski hükümlere göre hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden yatırım indirimi (Yeniden Değerleme oranında endekslenmiş)	1.500.000
	• Cari yılda eski hükümler çerçevesinde teşvikli olarak yapılan yatırım harcamalarından doğan	300.000
	• Öngörülen yatırım indirimi (2006 için)	200.000
29.	FİNANSMAN FONUNA ESAS TUTAR (26 – (27+28))	920.000,00
30.	CARİ YIL FİNANSMAN FONU (KVK Mükerrer 8) 1.1.1999 tarihinden önce alınmış teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırımlar için finansman fonu ayrılabilir. (GVK Geç.50)	
31.	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (29-30)	920.000,00
32.	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (31 x 0,30)	276.000,00
33.	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	
34.	a) 4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsbet Eden Kurumlar Vergisi b) İndirim Oranı (<i>Örneğin oran % 40 ise 40 olarak giriniz.</i>)	
35.	İndirilecek Kurumlar Vergisi (34a x 34b)	
36.	İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ (32-35)	276.000,00

37.	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	226.000,00
	- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (buraya en fazla 33. nolu satırın %30'u yazılabilir.)	
	- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	36.000,00
	- Geçici Vergi	190.000,00
38.	YATIRIM İNDİRİMİ STOPAJ MATRAHI (Kullanılan yatırım indiriminin eski hükümlerden kaynaklanan kısmı yani Geçici 61'e göre stopaja tabi kısmı)	2.000.000,00
39.	Yatırım İndirimi Stopajı (Geçici Md.61) (38 x %19,8)	396.000,00
40.	VERGİ KARŞILIĞI (KV ve Stopaj Toplamı) (36 + 39)	672.000,00
41.	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (36-37) (Bu rakam negatif çıkarsa, kesinti yoluyla ödenen vergilerden veya geçici vergiden dolayı iade alacağı var demektir.)	50.000,00

KV, STOPAJ VE FON PAYLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ :

Kurum kazancına ilişkin vergi yüklerinin muhasebeleştirilmesi konusu, örneğimizde yer alan veri ve sonuçlar kullanılmak suretiyle aşağıda açıklanmıştır.

Yıl Sonu İşlemleri :Veriler :

- 2005 yılı vergi öncesi kârı olan 15.000.000 YTL 690 no.lu hesabın alacağındadır.
- 2005 yılı için geçici vergi dönemlerinde 190.000 YTL. geçici vergi tahakkuk etmiş ve bunun tamamı ödenmiş olup, bu tutar 2005 yılı içinde ödenmiş olan 36.000 TL. GV stopajı ile birlikte 193 nolu hesabın borcunda yer almıştır.
- 2005 yılı için hesaplanan vergi yükü 672.000 YTL olup, bu miktarda vergi karşılığı ayrılması gerekmektedir.

İşlemler :

- Vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir :

31.12.2005			
(1)	691	DÖNEM KÂRI VE DİĞER Y. K.	672.000
	370	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER Y. K.	672.000
		- KV	276.000
		- Stopaj	396.000

- Ödenecek kurumlar vergisinden mahsubunu sağlamak üzere 193 nolu hesaptaki birikmiş (ödenmiş) geçici vergi tutarı ile GV kesintisi 371 nolu hesabın borcuna aktarılır.

31.12.2005			
(2)	371	DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	226.000
	193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	226.000

- Sonuç hesaplarındaki dönem kârı netleştirilir. Bunun için 690 ve 691 no.lu hesaplar karşılıklı kapatılarak bakiyesi 692 nolu hesaba aktarılır.

31.12.2005			
(3)	690	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	15.000.000
	691	DÖNEM KÂRI VE DİĞER Y.K.	672.000
	692	DÖNEM NET KÂRI VE ZARARI	14.328.000

- Sonuç hesapları grubunda yer alan 692 nolu hesap, bilanço hesaplarına (590 nolu hesaba) aktararak kapatılır.

31.12.2005			
(4)	692	DÖNEM NET KÂRI VE ZARARI	14.328.000
	590	DÖNEM NET KÂRI	14.328.000

Bu durumda yıl sonunda 193, 690, 691 ve 692 nolu hesaplar kapanmış olur, sadece 370, 371 ve 590 nolu hesaplar bilançoda yer alır.

Müteakip Hesap Döneminde Yapılacak İşlemler :

Bu kurum 2006 yılında 2005 yılı için geçici vergi ödememiştir.

Örneğimizdeki kurum için kesinleşen vergi yükünün 672.000 YTL. olduğunun anlaşılması üzerine 370 ve 371 nolu karşılık hesapları kapatılarak, ödenecek kurumlar vergisi ve stopaj borçları 360 nolu hesaba aktarılır.

		15.04.2006	(YTL)
(5)	370	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER Y. K.	672.000
	371	DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	226.000
	360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	446.000
		- Öd. KV 50.000	
		- Stopaj 396.000	