

Sirküler Tarihi : 31.03.2009
Sirküler No : 2009/ 067

2008 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

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 ve istisnaların ise düşülmesi gerekmektedir.

Bu Sirkülerimiz, 2008 yılına ait kurum kazancının tespiti konusundaki bazı özellikli konuları kısaca açıkladıktan sonra, bir örnek üzerinden kurumlar vergisi hesabını açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

1. 2008 YILI KURUM KAZANCININ TESPİTİNE VE BEYANINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR:

1.1. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları :

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 düzeltmesinden 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.

2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarına ilişkin satırlar eklenmiştir. Buna göre beyannamenin "TABLO-5 KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ" bölümünde yer alan 72 no.lu satıra işletmeden 2008 yılı içinde çekilen enflasyon düzeltme farkları yazılacaktır. 73 no.lu satırda ise işletmeden çekilen enflasyon farkları üzerinden hesaplanan % 20 oranındaki kurumlar vergisi tutarı gösterilecektir. Bu vergi 2008 yılına ilişkin dönem kazancı ne olursa olsun ödenmek durumundadır. Başka bir ifade ile zarar veya istisna ve indirimler nedeniyle 2008 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi matrahı oluşmasa ve dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi bulunmasa bile işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları üzerinden hesaplanan ve 73 no.lu satırda gösterilen verginin ödenmesi zorunludur. Bu vergi dönem kazancı ile ilgili ilişkilendirilmeksizin ödenmesi gerektiğinden, 2008 yılında yatırım indiriminden yararlanılması nedeniyle kurumlar vergisinin % 30 olarak uygulandığı hallerde de normal oran olan % 20 oranında ödenmesi gerektiğini düşünüyoruz. 2008 yılı beyannamesine dahil edilerek ayrıca ödenmesi gereken bu verginin de Nisan 2008 ayı sonuna kadar ödenmesi gerekir.

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 değerlendirmektedir.

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 çekilmiş 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

1.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusundaki Gelişmeler:

Bilindiği gibi 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 1 no.lu Tebliğ ile transfer fiyatlandırması konusunda **belgelendirme** yükümlülüğü getirilmiştir.

1.2.1. Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Yükümlülüğü :

2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 1 no.lu Tebliğ ile 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 kadar 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

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

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.

Daha sonra 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/12888 sayılı Kararında değişiklik yapılarak,

- 2008 yılı için yıllık transfer fiyatlandırması raporu düzenlemek zorunda olan mükelleflerin, 2008 yılından başlamak üzere bu raporların serbest bölgede faaliyette bulunan ilişkili kişilerle (şubeleri dahil), gerçekleştirdikleri işlemleri de dahil edecekleri hükme bağlanmıştır.
- Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine, 2008 yılından başlamak üzere yurt içi ilişkili kişilerle olan işlemleri için rapor düzenleme mecburiyeti getirilmiştir. Bu konulara ilişkin ayrıntılı açıklamalar 2008/58, 2008/60 ve 2009/41 sayılı Sirkülerlerimizde yer almaktadır.

Herhangi bir süre uzatımı yapılmadığı takdirde 2008 yılına ilişkin raporların 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna (hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda 25 Nisan 2009 akşamına) kadar hazırlanması gerekmektedir. Bilindiği gibi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi 2007 yılı transfer fiyatlandırması raporlarının ibrazını kendisine bağlı tüm mükelleflerden 2008 yılı içinde istemiştir. 2008 yılına ilişkin olarak böyle bir talepte bulunulup bulunulmayacağı belli olmamakla birlikte özellikle Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olan mükelleflerin bu konuda hassas olmalarında yarar vardır. Diğer yandan 2009 yılı başında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükellefleri arasına alınanların, 2008 yılı için yurt dışı ilişkili kişilerle ilişkileri hariç rapor hazırlamasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

1.2.2. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form :

Bilindiği gibi yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamak zorunda olmayan mükelleflere de 1 seri no.lu Tebliğ ile bazı belge ve bilgileri hazırlama zorunluluğu getirilmişti. Buna göre, yıllık rapor hazırlamak zorunda olmayan mükellefler, 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.

Bunun dışında tüm kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi beyannamesi ekinde "[Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form](#)"u vermek zorundadırlar. Bu formun doldurulmasına ilişkin öneriler 2008/46 sayılı Duyurumuz güncellenmek suretiyle Sirkülerimiz ekinde konulmuştur. Ayrıca formun doldurulmasına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanmış olan 1 sayılı Sirküler bulunmaktadır.

Bu Formda sadece transfer fiyatlandırmasına yönelik bilgiler değil, yurt dışı iştirakler ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler de gösterilecektir.

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.

Gelir vergisi mükelleflerinin bu formu düzenlemeleri söz konusu değildir.

1.2.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları İle İlgili Belgelendirme Yükümlülüğü :

Bilindiği gibi 1 seri no.lu Tebliğ ile, münhasıran Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı mükelleflerin 1.1.2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapma imkanı getirilmiştir. Daha sonra bu konuda yapılan ve 2 no.lu Tebliğ'de açıklanan değişiklik,

- 1.1.2009 tarihinden itibaren tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler ile,
- Yine 1.1.2009 tarihinden itibaren Türkiye’de faaliyette bulunan tüm kurumların serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemler için de Gelir İdaresi Başkanlığı’na peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak üzere başvurmaları mümkün kılınmıştır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de, bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemler için peşin fiyatlandırma anlaşması yapma imkanları mevcuttur.

Bu şekilde peşin fiyatlandırma anlaşması yapan mükellefler, her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde 1 no.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliğinin 1 no.lu ekinde yer alan formata uygun bir yıllık raporu, yazı ekinde bağlı bulundukları vergi dairesine göndereceklerdir.

1.3. AR-GE İndirimi Konusunda Yapılan Değişiklikler :

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin 1’nci fıkrasının (a) bendi gereğince, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme (AR-GE) harcamalarının % 100’ü beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir. İndirim oranı 1.4.2008 tarihinden önce % 40 iken, 5746 sayılı Kanun’la değişiklik yapılarak 1.4.2008 tarihinden geçerli olmak üzere % 100’e çıkarılmıştır. 2008/61 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, 2008 yılında yapılan harcamaların tümü (gerek 1.4.2008 tarihinden önce gerekse bu tarihten itibaren yapılan) üzerinden son geçici vergi dönemi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde % 100 oranı esas alınarak AR-GE indirimi uygulanabilecektir.

Maliye Bakanlığı bu maddeye göre indirimden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ve usulleri belirlemeye yetkili olup, yetkisini 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kullanmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre uygulanabilecek AR-GE indirimine ilişkin esaslar [1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 10.2’nci bölümünde](#) detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan 2008 yılı için 5746 sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile AR-GE indirimi farklı esaslarla yeniden düzenlenmiştir. Bu Kanun’a ilişkin genel açıklamalarımız 2008/52 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır. 5746 sayılı Kanun’a istinaden yararlanılabilecek AR-GE indiriminin uygulama esasları, 31.7.2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği](#) ile düzenlenmiştir. Yönetmelik 2008/85 sayılı Sirkülerimiz ekinde bilgilerinize sunulmuştur.

Her iki düzenleme de yürürlükte olup mükelleflerin proje bazında bunlardan birini tercih etme imkanları mevcuttur. 2009/38 sayılı Sirkülerimizde AR-GE indirimindeki tercih hakkı konusu detaylı bir şekilde açıklanmış ve bu iki düzenlemenin birbirinden farklılıkları tablo şeklinde özetlenmiştir.

2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesi bu hususa uygun olarak düzenlenmiş ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na istinaden yapılacak indirimler için 57 no.lu satır, 5746 sayılı Kanuna istinaden yapılacak indirimler için ise 58 no.lu satır tahsis edilmiştir. 2008 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyip gelecek yıla devreden AR-GE indirimi tutarları da kaynaklarına göre 102 ve 103 no.lu satırlarda gösterilecektir. Bilindiği gibi 5746 sayılı Kanun’a istinaden hak kazanılan AR-GE indirimi tutarlarının izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılarak uygulanması mümkündür. Buna karşılık 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na istinaden hak kazanılan indirim tutarları izleyen yıllarda eskalasyona tabi tutulmaksızın uygulanmaktadır.

1.4. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan ve İstisna Uygulamasına Konu Edilen Kazançların Ne Zaman Fon Hesabına Alınacağı :

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.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.3.2. *Satış kazancının fon hesabında tutulması*" başlıklı bölümünde, kazancın fon hesabına alınmasına yönelik açıklamalarda bulunulmuştur. Yaşanan tereddütler üzerine çıkarılan 3 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu bölümün 2'nci paragrafı değiştirilerek konuya açıklık getirilmiştir. (2008/110 sayılı Sirkülerimiz)

Buna göre, **satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının, fon hesabına kaydının, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması** gerekmektedir. Bu nedenle satış kazancı, kurumun ilgili dönem gelir tablosunda yer alacak, dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi üzerindeki kurum kazancı bu tutarı da ihtiva edecektir. Daha sonra istisna beyannamesinin ilgili satırında (38 no.lu satır) gösterilmek suretiyle uygulanacaktır. Kazancın izleyen yılda fon hesabına alınacak olması nedeniyle istisna uygulanacak kazanç kâr dağıtım tablosuna da intikal edecektir. Ancak istisnadan yararlanılabilmesi için kazancın dağıtılmayıp, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şart olduğundan, "*dönem kârı*" içinde yer alan kazanç tutarı, "*işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar*" satırında gösterilmek suretiyle dağıtılabilir net dönem kârının dışında bırakılmalıdır.

Fon hesabına alınan tutarların sermayeye ilavesi zorunlu bulunmamakla birlikte, isteyen mükelleflerin fonu kısmen veya tamamen sermayelerine eklemeleri mümkün bulunmaktadır.

1.5. Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında 5811 Sayılı Kanun'un Geçici 1'inci Maddesi ile Getirilen Geçici İstisna :

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Geçici 1'inci maddesi gereğince, tam mükellef kurumların,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

30.4.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden 31.5.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir vergisinden müstesnadır.

Buna göre Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2008 tarihine kadar elde edilen ve 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında (46 no.lu satır) gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

1/1/2009 tarihinden itibaren, 30/4/2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen ve 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları 2009 yılı için verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilebilecektir.

Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançları takvim yılının son günü itibarıyla kesin olarak tespit edileceğinden, sadece 2008 yılına ilişkin olarak elde edilen bu türden kazançlar 2008 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Aynı şekilde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31/10/2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da ilgili olduğu dönemler itibarıyla yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Kanunun yürürlüğe girdiği 22/11/2008 tarihinden önce elde edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dışı bırakılan iştirak kazançları, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yurt dışı şube kazançları ile Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce elde edilen yurt dışı tasfiye kazançları ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

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 2008 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)
- 5811 sayılı Kanun Geçici 1'inci maddesi kapsamındaki yurt dışı istisna kazançları,
- Diğer istisna ve indirimler³.

³ Beyannamenin bu bölümde yer alan diğer indirim ve istisnalara ilişkin 47 no.lu satırının doldurulması halinde, indirim ve istisna konusu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazının beyannameye eklenmesi gerekir. E-beyannamenin

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 51 numaralı satırında kâr bulunması) gerekir. İstisna uygulaması sonrası kalan tutar negatif ise (beyannamenin 50 numaralı satırında zarar mevcut ise) zarar mahsubu yapılamaz. Bu negatif tutar (50 no.lu satır) gelecek döneme devreden cari yıl mali zararı tutarını gösterir.

KVK’nun 9/1 maddesi uyarınca, zarar mahsubunda ilk şart, her yıla ilişkin zarar tutarının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde 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 istatistik değeri dışında hiçbir anlamı ve sonucu yoktur. Mahsuba konu edilecek zararların beyannamenin ilgili bölümünde (TABLO 4’te) yıllar itibarıyla 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 ‘nun 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,

doldurulmasında ise “*diğer indirim ve istisnalar*”ın, her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla 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 yıla 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 (55 no.lu satırda bir rakam bulunması) halinde, bu rakamla sınırlı olarak, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerin (56 ilâ 66'ncı satırlar) 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 ve Bazı Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek İndirimler:

KVK'nun 10 uncu maddesi, uygulanabilecek "diğer indirimler"i düzenlemektedir. Diğer taraftan 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine istinaden AR-GE indiriminden yararlanmak mümkündür. Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerindeki yönlendirmeye göre, indirimler aşağıdaki sıra dahilinde uygulanabilir.

- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak AR-GE indirimi (KVK Md.10/1-a),⁴
- 5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak AR-GE indirimi,
- 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

⁴ 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 % 40'tan % 100'e çıkarılmıştır.

karşılığında yapılan o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak indirim imkanı bulunan bağış ve yardımlar (KVK Md.10/1-c)⁵,

- 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)
- İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansı⁶'na makbuz karşılığı yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları (5766 sayılı Kanun Geçici Md.74).

5.3. Özel Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancından İndirilebilecek Diğer 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. 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 önce 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 indirebileceklerdir.

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.

⁵ 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)]

⁶ Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendiyle, 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanunla, İstanbul'u 2010 yılına Avrupa kültür başkenti olarak hazırlamak, 2010 yılında yapılacak etkinlikleri planlamak ve yönetmek, kamu ve sivil kurum ve kuruluşların bu amaçla yapacakları çalışmalarda koordinasyonu sağlamak amacıyla kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansının görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden, 5706 sayılı Kanunun 12 nci maddesi kapsamında elde ettiği gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca, Ajansın anılan gelirleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyecektir.

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 Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne 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**. Esas hakkında karar henüz verilmemiştir.

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

5.4.1. 2006 Yılından Başından 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 yararlanabilmelidir. 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 kayıtlı 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 2008 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 kayıtlı 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 olduğunu belirttikten sonra, tercihlerin birinci geçici vergi dönemi beyannamesinin verileceği tarihe kadar yapılması gerektiğini ve yapılan tercihlerin sonradan değiştirilemeyeceğini açıklamıştır. 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

oluştugu 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 yıl sonundaki 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, 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamelerini bu açıdan ihtirazi kayıtla 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. 2008 yılına ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi 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 indirimin 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 yapılmayacağının hükme bağlanmış olması da bunu göstermektedir.

Bu konuda yapılmış cezalı tarhiyatlara karşı dava açan mükelleflerin vergi mahkemelerinde bu davaları kazandıkları gözlenmektedir.

5.4.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme:

Önceki dönemden devreden yatırım indirimi haklarının 2008 yılında nasıl endeksleneyeceği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yatırım İndiriminin Kaynağı	Endekslemenin Hangi Ölçü ile Yapılacağı	2008 Yılı Endeksleme Oranı
GVK'nın mülga Ek:1-6 maddeleri kapsamındaki (eski hükümlere tabi) teşvik belgeli yatırım indirimi hakları	Yeniden değerlendirme oranı	% 12
GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamındaki (yeni hükümlere tabi) teşvik belgesi yatırım indirimi hakları	ÜFE artış oranı	% 8,11

Bu vesile ile hemen belirtelim ki, 2008 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), 2008 yılı için enflasyon düzeltilmesi 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 düzeltilmesi yapmaları zorunludur.

1.1.2009 tarihinden itibaren yatırım indiriminden yararlanma imkanı kanunen mümkün bulunmadığından, geçici 61 inci madde uyarınca eski hükümlerden yararlanan yatırımlar için öngörü yoluyla yatırım indirimi uygulaması da sona ermiştir. Bu nedenle 2008 yılı beyannamesinde öngörülen yatırım harcamalarına ilişkin indirim satırı kaldırılmıştır. Sadece gerçekleşen yatırım harcamalarına ilişkin indirim 65 no.lu satırda uygulanabilecektir.

Beyannamede, kazancı sıfırlayacak tutarda yatırım indiriminin gösterilmesi ile yetinilecektir. İndirilemeyen yatırım indirimi tutarları beyannamenin 99,100 ve 101 no.lu satırlarında gösterilecektir. Bu bilginin istatistik amaçlı alındığı tahmin edilmektedir. Çünkü mevcut yasal düzenlemeye göre indirilemeyen bu yatırım indirimi tutarlarının izleyen yıllara devretmesi olanağı bulunmamaktadır.

5.5. Diğer İndirim ve İstisnalar:

Yukarıda sayılan istisna ve indirimlerin dışında olup, kazancın varlığına bağlı olan indirimler bu satırda (66) 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 işleminden kaynaklandığını belirtecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazacaklardır.

6. KURUMLAR VERGİSİ ORANI ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞILIĞININ HESABI:

2008 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. E-beyanname verenler, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler bilgisini girdikleri takdirde, kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin listeyi doldurmak zorundadırlar.
- 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-Beyanname'de 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 milyar 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 itibariyle 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 (76 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. Aynı şey 5811 sayılı Kanun’un Geçici 1’nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilen yurtdışı kazançlar için de geçerlidir.
- 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 Kanunu’nda 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 81 ve 83 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 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 Eklenenecek Mali Tablolar:**

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesine ayrıntılı 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 ;

- 2008 yılı **aktif toplamı 8.902.800 YTL ve net satışları 19.785.900 YTL'nin altında kalan mükellefler**, 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamelerine HİÇBİR EK MALİ TABLO EKLEMEYECEKLERDİR.
- Bu hâdlerden herhangi birisini aşmış olanlar, 2009 yılında verecekleri 2008 beyannamelerine sadece **kâr dağıtım tablosunu** ekleyeceklerdir. Diğer ek mali tabloları eklemelerine gerek yoktur.

12.2. 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](#),
- [Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form](#),
- [Yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgi formu](#),
- Diğer indirim ve istisnaları açıklayan bir yazı,
- İndirilemeyen yatırım indirimi tutarlarını ve beyannamedeki indirimi açıklayan bir yazı,
- 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.

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 2008 yılı için geçerli olan kurumlar vergisi hesabı, kapsamlı bir örnek üzerinden açıklanmıştır.

Saygılarımızla.

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ
SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"UN (EK:2)
DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER**

GENEL:

- Transfer Fiyatlandırması Formu (EK 2) 2 SERİ NO.LU Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile değiştirilmiş olup, formun şekli 2008/60 no.lu Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır. Söz konusu Sirkülerimiz ekinde ayrıca bu formun doldurulmasına ilişkin Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler de bulunmaktadır. Formun bu açıklamalar ve formun son sayfasında yer alan açıklamalar dikkate alınarak doldurulması gerekmektedir.
- Bu formun, transfer fiyatlandırmasına ilişkin rapor hazırlamak zorunda olmayanlar da dahil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak verilmesi gerekmektedir. **Ancak ilişkili kişi ile 2008 yılında herhangi bir alım-satım işlemi olmayan, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermaye faiz ve kur farkı olarak matraha ilavede bulunmayan kurumların bu formu doldurmasına gerek yoktur.**
- Formda, transfer fiyatlandırması kapsamındaki alım satım tutarları KDV hariç olarak gösterilmelidir. (KDV'nin maliyet olarak dikkate alındığı, banka ve sigorta şirketleri, aracı kurumlar gibi şirketlerde KDV dahil tutarlar dikkate alınabilir.)
- 2008 yılına ilişkin formun, 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Beyannameyi elektronik ortamda vermek zorunda olanlar formu da elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

I- Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler:

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

Bu bölümde sadece, 2008 yılı içerisinde işlemde bulunulan yurtiçindeki ve/veya yurtdışındaki ilişkili kişiler listelenecektir. İlişkili kişi olmakla birlikte 2008 yılı içerisinde herhangi bir işlemi (alım/satım) bulunmayanların yazılmasına gerek yoktur. Diğer yandan 2008 yılından itibaren, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunmasa dahi Türkiye pazarında dağıtıcısı (distribütörü) olunan yurt dışındaki kişi ve kurumların da transfer fiyatlandırması yönünden ilişkili kişi sayıldığı ve bunların da forma dahil edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Serbest bölgelerdeki ilişkili kişiler ile şubeler de yurt içinde bulunan ilişkili kişi sayılmaktadır. Ayrıca 5766 sayılı Kanun ile, ilişkili olunan tam mükellef kurumlarla ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri ve daimi temsilcileri ile gerçekleştirilen yurt içi işlemler nedeniyle hazine zararı doğmamışsa bunlarla olan ilişkiler dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmadığı kabul edilecek olmakla beraber bunların da forma dahil edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler:

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER

		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1.	<i>Hammadde-Yarı Mamul</i>		
2.	<i>Mamul-Ticari Mallar</i>		
3.	<i>Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen)</i>		
4.	<i>Kiralamalar</i>		
5.	<i>Diğer (Belirtiniz)</i>		
	Hizmetler		
6.	<i>İnşaat-Onarım-Teknik</i>		
7.	<i>Araştırma ve Geliştirme</i>		
8.	<i>Komisyon</i>		
9.	<i>Diğer (Belirtiniz)</i>		
	Mali İşlemler		
10.	<i>Ödünç Para/Kredi- Faiz</i>		
11.	<i>Gayri Nakdi Krediler</i>		
12.	<i>Mevduat/Repo-Faiz</i>		
13.	<i>Vadeli İşlemler (Türev ürünler)</i>		
14.	<i>Menkul Kıymetler</i>		
15.	<i>Sigorta</i>		
16.	<i>Diğer (Belirtiniz)</i>		
	Diğer İşlemler		
17.	<i>İkramiye ve Benzeri Ödemeler</i>		
18.	<i>Grup İçi Hizmetler</i>		
19.	<i>Diğer (Belirtiniz)</i>		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

- Formda yer alan Alım- Satım sütunlarında, prensip olarak hasılat – maliyet hesapları üzerinde etkisi olan işlemler yer almalıdır. 2008 yılı içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen tüm alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler forma yazılacaktır.
- Her bir işlemle ilgili olarak "Alım" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.
- Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara KDV (bankalar hariç) ve ÖTV dahil edilmeyecektir. İade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.
- Peşin ödenen giderler ile peşin tahsil olunmuş hasılat hesaplarına kaydedilmiş tutarların da karşılıklı mutabakatın sağlanabilmesi bakımından forma yazılması gerektiğini düşünüyoruz. Keza yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen tutarlara da formda yer verilmelidir.

- Döviz cinsinden takip edilen hesapların kur değerlemesi sebebiyle yarattığı kur farklarının, formdaki alım satım tutarlarına dâhil edilmesine gerek olmadığını düşünüyoruz.
- Dövizle endeksli satış işlemleri sebebiyle ortaya çıkan kur farklarından, 600, 601 veya 602 hesaba alınanlar yani cari dönem satışlarından doğan kur farklarının, ilgili olduğu satış tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer kur farklarına ise formda yer verilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz.
- Aynı şekilde dövizle endeksli alımlar sebebiyle, ortaya çıkan ve faturaya bağlanan kur farklarından, maliyete intikal ettirilenlerin ilgili alışın tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Vade farklarının ise mali işlemler bölümünde faiz olarak gösterilmesi gerekmektedir.
- Grup şirketler arasındaki masraf yansıtımalarında, ilişkisiz kişiden alınan faturalar üzerine kar marjı eklenmeksizin aynen yansıtılıyor ise bunlara formda yer vermeye gerek yoktur. Ancak söz konusu ilişkiler, yazılacak transfer fiyatlandırması raporunda açıklanabilir.
- Bu bölümün, 5,9,16 ve 19 uncu satırlarında "Diğer" başlığı altında bulunan kısım doldurulurken, "diğer" başlığı altında değerlendirilecek tüm işlem türleri topluca gösterilecek, açıklama bölümünde diğer başlığı altında değerlendirilen her bir işlem türü yazılacaktır.

Varlıklar:

Formun "Varlıklar" bölümünde yer alan 1 ve 2 numaralı satırlarda, mükellefin ilişkili kişiler ile yaptığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal alım veya satımına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu satırın alım sütununda mükellefin ilişkili kişilerden formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde satın aldığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı, satım sütununda ise mükellefin ilgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere sattığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu bölümün 3 numaralı "Gayri Maddi Haklar/Varlıklar" satırında, alım sütununa mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde edindiği veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel, satım sütununda ise mükellefin ilişkili kişilere sattığı veya kullandırdığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel yazılacaktır.

Bölümün 4 numaralı "Kiralamalar" satırında, formun ilgili bulunduğu hesap döneminde mükellefin ilişkili kişilerden yaptığı kiralama işlemine ilişkin kira bedeli alım sütununa, ilişkili kişilere kiraya verme işlemine ilişkin kira bedeli satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 5 numaralı satırında, mükellefin ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği demirbaşlar, gayrimenkuller gibi sabit kıymetlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

Hizmetler

Formun "Hizmetler" ile ilgili bölümünde "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler" ve "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri"nin yer aldığı 6 ve 7 numaralı satırlarda, mükellef tarafından ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerden alınan hizmetlere ilişkin tutarlar alım sütununda, ilişkili kişilere verilen söz konusu hizmetlere ilişkin tutarlar satım sütununda yer alacaktır.

Bölümün 8 numaralı "Komisyon" satırında, ilişkili kişilere verilen komisyon tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan komisyon tutarı satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 9 numaralı satırı ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve yukarıda sayılanlar dışındaki herhangi bir hizmetin bulunması halinde doldurulacaktır.

Mali İşlemler

Formun "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra, ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır. 10 numaralı satıra yazılacak tutarın prensip olarak kur farklarını içermemesi gerekmektedir. Çünkü kur farkları taraflarca belirlenmeyip, ekonomik olaylara bağlı olarak kendiliğinden oluşan tutarlardır. Eğer, ilişkili şirketler arasındaki finansman ilişkisi, kullanılan bir kredinin aynı koşullarla birebir kullandırılması şeklinde ise, bu ilişkilere de formda yer verilmesine gerek yoktur. Rapor yazmak zorunda olanlar yıllık raporda bu ilişkinin mahiyetinden bahsedebilirler.

Bölümün 11 numaralı "Gayri Nakdi Krediler" satırında alınan teminat bu satırın alım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin verilen komisyon tutarı ise alım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Verilen teminat satım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin alınan komisyon tutarı da satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Bölümün 12 numaralı "Mevduat/Repo-Faiz" satırında,

Mevduat veya repo işlemlerinde; yatıran yönünden, mevduat veya repo tutarı satım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için alınan faiz satım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Mevduat veya repo işlemlerinde; kabul eden yönünden, mevduat veya repo tutarı alım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için verilen faiz alım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 13 numaralı "Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)" satırında, mükellefin ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği vadeli işlemlere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Forward işlemleri ile ilgili olarak 13.1 numaralı satırda, alıcı taraf sözleşmeye göre alımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise sözleşmeye göre satımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Futures işlemleri ile ilgili olarak 13.2 numaralı satırda, işleme ilgili olarak verilen komisyon tutarı alım sütununda sağ tarafa, alınan komisyon tutarı ise satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Formun 13.3 numaralı opsiyon sözleşmeleri satırında, satın alma ya da satma hakkı karşılığında verilen opsiyon primi alım sütununda sağ tarafa, alınan opsiyon primi satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

Alım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise satışı yapılan kıymetin sözleşmede

belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Satım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini ise alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Formun 13.4 numaralı para swapı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/YTL) vade tarihinde alan tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) satım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri alım sütununda sol tarafa yazılacaktır. Öte yandan sözleşmeye baz alınan kıymeti vade tarihinde veren tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) alım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri ise satım sütununda sol tarafa yazılacaktır.

Formun 13.5 numaralı faiz swapı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Bölümün 14 numaralı "Menkul Kıymetler" satırına, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Eurobond veya bir başka menkul kıymetin alım veya satımına ilişkin işlemlerde işlemin niteliğine göre ana para bu satırın sol tarafına, faiz ise sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 15 numaralı "Sigorta" satırına, ilişkili kişi kapsamında verilen prim tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan prim satım sütununa yazılacaktır.

Diğer İşlemler

Formun "Diğer İşlemler" bölümünde yer alan 17 numaralı "İkramiye ve Benzeri Ödemeler" satırında, alım sütununa formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere verilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin tutarı, satım sütununa ise ilişkili kişilerden alınan bu tür ödemelerin tutarı yazılacaktır.

Bölümün 18 numaralı "Grup İçi Hizmetler" satırına 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde, mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır. Dolayısıyla, grup içi hizmet kapsamında alınan hizmete ilişkin tutar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutar ise satım sütununa yazılacaktır.

Yapılan İşlemlerin Toplamı

Bu bölüme varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.

III- Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler:

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER		
	Alım (YTL)	Satım (YTL)
<i>Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi</i>		
<i>Maliyet Artı Yöntemi</i>		
<i>Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi</i>		
<i>Kâr Bölüşüm Yöntemi</i>		
<i>İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi</i>		
<i>Mükellefçe Belirlenen Yöntem</i>		
<i>Toplam İşlem Tutarı</i>		

Bu bölümde mümkün olduğunca, “Mükellefçe Belirlenen Yöntem” haricindeki satırları kullanmakta fayda vardır. Şirket tarafından kullanılan fiyat belirleme yöntemi, söz konusu yöntemlerin teorideki açıklamalarına benzerlik gösteriyor ise, birebir paralellik arz etmese de ilgili yöntemin satırının kullanılmasında fayda görüyoruz. Forma yazılacak yönetimin, eğer 2008 yılı işlemleri de aynı mahiyette ise 2007 için Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanan işletmeler için, raporda yer alan yöntemlerle paralellik arz etmesinde yarar vardır.

IV- Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler:

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

2008 yılında kurumun yurt dışı iştiraki bulunmuyorsa bu bölümün doldurulmasına gerek yoktur. Yurt dışı iştiraki bulunmakla birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinde matraha KKEG olarak ilave edilen “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” bulunmuyorsa, bu bölümün doldurulmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

V- Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler:

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER	
Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	

Bu bölüm, 2008 yılında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde doldurulacaktır. Şirketin kurumlar vergisi beyannamesinde, örtülü sermaye sebebiyle KKEG olarak matraha ilave edilen bir tutar yoksa, bu bölümün doldurulmasına gerek olmadığını düşünüyoruz.

- “Aktif Toplamı”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Öz Sermaye Tutarı”: Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.
- “Toplam Faiz Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- “Toplam Kur Farkı Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- “Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı”: İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır. Faiz veya kur farkı hesabına konu edilmeyen borçların yazılmaması gerektiğini düşünüyoruz.

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 (Ana sözleşme hükmü veya Genel Kurul Kararı ile verilecek olan ve kapanan yıla gider yazılmamış bulunan ikramiye)	
	İLAVELER ((4 - 7) + 8)	1.355.000,00
4.	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER VE DİĞER İLAVELER	1.420.000,00
	(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 ve kur farkları İndirimi kabul edilen ve edilmeyen tüm bağışlar İhmal edilen faiz tahakkukları Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançlar (KVK Md.7) Kanunen kabul edilmeyen tazminatlar Emisyon primleri (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.) 	15.000,00 100.000,00 25.000,00 70.000,00 10.000,00 200.000,00 400.000,00 500.000,00

	• İstisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar		
	• Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler	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)		2.160.000,00
	KAZANÇ İSTİSNALARI (Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar)		
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 (Bu kazançların dağıtılmasında uygulanacak stopaj oranı hakkında KVK'nun 30/4. maddesine bakınız.)		
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, iştirak 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)		260.000,00
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.	5811 sayılı Kanun'un Geçici 1'inci maddesi kapsamındaki yurt dışı istisna kazançlar		
24.	Diğer İndirim ve İstisnalar		

25.	KALAN 9 - (10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20 + 21 + 22 + 23 + 24) <i>Bu meblağ pozitif ise, zarar mahsubuna esas tutardır. Negatif ise, gelecek yıllara devreden zarardır.</i>	1.000.000,00						
26.	GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU	200.000,00						
	<table><tr><td>Geçmiş Yıl Zararları</td><td>200.000,00</td></tr><tr><td colspan="2"><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 itibariyle devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesini geçmemek ve devralınan kurumun faaliyetlerini 5 yıl süre ile devam ettirmek koşuluyla indirilebilir.</i></td></tr><tr><td>İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı</td><td></td></tr></table>	Geçmiş Yıl Zararları	200.000,00	<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 itibariyle 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		
Geçmiş Yıl Zararları	200.000,00							
<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 itibariyle 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								
27.	KALAN (25 – 26-) <i>Bu rakam pozitif ise, bu rakamla sınırlı olarak aşağıdaki indirimler SIRA İLE uygulanabilir.</i>	800.000,00						
	DİĞER İSTİSNA ve İNDİRİMLER <i>(Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler)</i>							
28.	• Kooperatiflerce ortaklarına dağıtılan risturnlar (KVK 5/1-i)							
29.	• AR-GE İndirimi (KVK Md.10/1-a) <i>(Önceki dönemden devren gelen tutar ile bu dönem yapılan AR-GE harcamalarının toplam tutarı)</i>	100.000,00						
30.	• AR-GE İndirimi (5746 sayılı Kanun Md.3)							
31.	AR-GE indiriminden sonra kalan tutar (27 - (28+29+30))							
32.	• Sponsorluk harcamaları (KVK Md. 10/1-b)							
33.	• Genel bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-c)							
34.	• Eğitim ve sağ.tes. ile yurt dış. ilişkin bağış yard. (KVK Md. 10/1-ç)							
35.	• Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yard. (KVK Md. 10/1-d)							
36.	• Bakanlar Kurulu tarafından yardım kararı alınan afetler ile ilgili bağışlar (KVK Md. 10/1-e)							
37.	İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansı'na yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları							
38.	KALAN 31 - (32 + 33 + 34 + 35 + 36 + 37) 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	200.000,00						
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							
39.	KULLANILAN YATIRIM İNDİRİMİ	300.000,00						
40.	KALAN (38 - 39)	400.000,00						

41.	Diğer İndirimler (40 no.lu satır pozitif ise bu indirim 40 no.lu satırdaki rakamla sınırlı olarak yapılabilir.)	
42.	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (40-41)	400.000,00
43.	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.	
44.	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (42x43)	120.000,00
45.	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısımı	100.000,00
46.	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	
47.	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi (46x% 20)	
48.	TOPLAM HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (44+ 47)	120.000,00
49.	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
50.	YATIRIM İNDİRİMİ STOPAJ MATRAHI (Kullanılan yatırım indiriminin eski hükümlerden kaynaklanan kısmı, yani GVK'nun Geçici 61. maddesine göre stopaja tabi kısmı)	
51.	Yatırım İndirimi Stopajı (Geçici Md.61) (50 x %19,8)	
52.	VERGİ KARŞILIĞI (KV ve Stopaj Toplamı) (48 + 51)	120.000,00
53.	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (48 - 49)	
54.	Gelecek Yıla Devreden Yurtdışında Ödenen Vergiler (İzleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirilebilir.)	
55.	İadesi Gereken Kesintiler	
56.	İadesi Gereken Geçici Vergi	35.000,00

**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