

2009 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Konular

Nisan 2010

Recep Bıyık

PwC Türkiye, Mevzuat, Eğitim ve Araştırma Başkanı

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumların 2009 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannameleri, (beyanname verme süresinin son günü tatil olduğundan) 26.04.2010 günü akşamına kadar verilecektir.

Aşağıda, kurum kazançlarının vergilendirilmesi, indirim ve istisnalar ile kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması başta olmak üzere özelliği olan bazı konularda kısa açıklamalar yapılacaktır.

Beyanname doldurulmasında yapılan bazı basit hatalar zaman zaman sonradan telafi edilemeyecek sorunlara ve risklere yol açabilmektedir. Bu çerçevede 2009 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde dikkat edilecek konulara da aşağıda dikkat çekilecektir.

1. Kimlik ve Adres Bilgileri

Kurumlar Vergisi beyannamesinin giriş bölümünde ve 1, 2 ve 3 no.lu tablolarında esas olarak kuruma ilişkin bazı bilgiler istenmektedir. Bu bölüm ve tablolarda yer alan bilgilerden tereddüt konusu olabilecek bir kısma ilişkin açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

Beyannamenin;

- ▣ Giriş bölümünde yer alan kurum sicil no alanına şirketin sicil numarası,
- ▣ 1 no.lu tabloda yer alan faaliyet kodu alanına, www.gib.gov.tr'de yayımlanan listelerden tespit edilecek faaliyet kodu, birden fazla alanda faaliyet gösteren kurumlar için cirosu en yüksek faaliyetin kodu,
- ▣ 1 no.lu tabloda yer alan ülkesi alanına, sadece dar mükelleflerin ana merkezinin bulunduğu ülke,
- ▣ 1 no.lu tabloda yer alan e-posta adresi alanına, iletişimde kullanılması istenen e-posta adresi,
- ▣ 2 no.lu tabloda yer alan vergi kimlik no alanına, dar mükellef kurum temsilcisinin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bir gerçek kişi olması halinde, bu kişinin TC kimlik numarası

yazılmalıdır.

2. Kurumlar Vergisi Oranı

2009 yılı kazançları için kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi nedeniyle, yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden kurumlar için kurumlar vergisi oranı % 30'dur.

3. Kurumlar Vergisini Ödeme Zamanı

2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin tamamı Nisan ayı sonuna kadar ödenir.

4. Geçmiş Yıl Zararları

a) Yurt İçi Zarar Mahsubu

Beyannamenin 4 no.lu tablosu geçmiş yıl zararlarının yazılması gereken tablodur. Bu tabloda yer alan zararların, zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler yapıldıktan sonra kalan tutarla sınırlı olarak mahsuba konu edilmesi gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan mali zararlar indirim konusu yapılmaktadır.

Bu hükme göre geçmiş yıl zararlarının mahsubu için;

- Zararın beş yıldan fazla nakledilmemiş olması (Bu çerçevede 2009 beyannamesinde 2004-2008 yılları zararları mahsup edilebilecektir)
- Mahsubun yapılacağı beyannamede her yılın zarar tutarının ayrı ayrı gösterilmiş olması,
- Mahsup edilecek geçmiş yıl zararının ilgili olduğu dönemin beyannamesinde yer alması,

gerekmektedir.

Kanun'un 9. maddesinde yer alan düzenlemeye bakıldığında, zarar mahsubu yapılmayan hesap dönemine ilişkin beyannamede geçmiş yıllar zararlarının ayrı ayrı gösterilmesinin gerekmediği anlaşılmaktadır. Böyle olmakla birlikte, karşılaşılabilecek olası riskler dikkate alınarak, "Geçmiş Yıl Zararları" tablosunun tamamının, bu tabloda yer alan zarar tutarları söz konusu beyannamede mahsup edilmese dahi doldurulmasında yarar bulunmaktadır.

Geçmiş yılların beyannamelerinde olduğu gibi 2009 yılı beyannamesinde de istisnalardan kaynaklanan geçmiş yıllar zararları ile diğer zararlar için ayrı satırlar açılmıştır. Bu ayırımın sadece istatistik amaçlı olduğu, vergisel bir sonuç doğurmadığı düşünülmektedir.

b) Yurt Dışı Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yapılan düzenlemeye göre, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar hariç olmak üzere, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşça rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

koşullarıyla, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek yurt dışı zararlar için ayrı tablo veya satırlar bulunmamaktadır. Mahsup edilecek yurt içi / yurt dışı toplam zarar tutarlarının ilgili satırlarda topluca gösterilmesi yeterlidir.

c) Devir Alınan ve Bölünen Kurum Zararlarının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde, 20. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçmeyen zararları ile bu maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu, bölünen kurumdaki özsermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların mahsubu olanağı düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre zarar mahsubu için;

- ▣ Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
 - ▣ Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,
- gerekmektedir.

Beyannamelerin yasal süresinde verilmesi koşulu, ihmal edilebilecek önemde olan bazı şekli yükümlülüklerin dahi sonradan telafi edilemez sonuçlar yaratabileceğini göstermekte, beyannamenin zamanında ve istenen bilgilerin tamamını içerecek şekilde doldurulmasının önemini göstermektedir.

Devir ve bölünmede zarar mahsup süresi uzamaz. Yani her yıla ait zarar tutarı, yine beş yıla sınırlı olarak mahsuba konu olur.

d) KVK Geçici Madde 5 Kapsamında Birleşen KOBİ'lerde Devralınan Zararlarının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 5. maddesine göre, madde kapsamında 31.12.2009 tarihine kadar birleşen KOBİ niteliğindeki kurumların, birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının, 9. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla matrahtan indirimi mümkündür.

5. İştirak Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

- ▣ (a) bendiyle kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar,
- ▣ (b) bendiyle de kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlere iştirak eden kurumların bu iştirakleri nedeniyle elde ettikleri bentte sayılan koşulları taşıyan iştirak kazançları,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Benzer şekilde, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzerleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılmaktadır.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri gelirler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar dolayısıyla elde edilen ve diğer koşulları da taşıması nedeniyle iştirak kazancı sayılan ve iştirak kazançları istisnası kapsamına giren kazançlar için beyannamede ayrı bir satır bulunmamaktadır. Bu kazançların da iştirak kazançları satırına yazılarak istisnanın uygulanması gerekir.

6. Yurt Dışı İştirak, Şube ve İştirak Satış Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının;

- ▣ (b) bendinde yer alan düzenlemeyle;
 - Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,
 - En az % 10 sahiplik,

- En az 1 yıl süre kesintisiz elde tutma,
- İştirak kazancının en az % 15 fiili vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde % 20),
- Kazancın 26.04.2010 tarihine kadar Türkiye'ye getirilmesi, koşullarıyla, 2009 yılında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları,
- ☐ (c) bendinde yer alan düzenlemeyle;
 - Yurt dışı iştirakin anonim veya limited şirket olması,
 - İştirak sahibinin tam mükellef anonim şirket olması,
 - Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, en az bir yıl süreyle, nakit hariç aktif toplamının en az % 75'inin yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
 - Yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirak edilmesi,
 - Hisselerin en az iki yıl aktifte tutulması,koşullarıyla, yurt dışı iştirak satış kazançları,
- ☐ (g) bendinde yer alan düzenlemeyle;
 - Kazancının en az % 15 vergi yükü taşıması (bazı faaliyetlerde % 20)
 - Kazancın 26.04.2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi, koşullarıyla, 2009 yılında elde edilen yurt dışı şube kazançları,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Öte yandan, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un geçici 1. ve 3. maddelerinde yapılan düzenlemelerle, tam mükellef kurumların;

- ☐ Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan;
 - 01.01.2009–30.04.2009 döneminde elde ettikleri ve 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları,
 - 01.05.2009–31.12.2009 döneminde elde ettikleri ve 28.02.2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları,
- ☐ Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla 2009 yılında elde ettikleri ve 28.02.2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer ettikleri ticari kazançları,
- ☐ Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin;
 - 01.01.2009–30.04.2009 döneminde satışından elde ettikleri ve 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer ettikleri kazançları,
 - 01.05.2009–31.12.2009 döneminde satışından elde ettikleri ve 28.02.2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer ettikleri kazançları,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Açıklamadan da anlaşılacağı üzere, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'da yapılan düzenlemelerle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda aranan koşullara bakılmaksızın, sadece belirlenen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi koşuluyla, 2008 yılında elde edilen yurt dışı kaynaklı bazı kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yapılan düzenlemeye göre, 5811 sayılı Kanun'un aradığı koşulların sağlandığı çoğu durumda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasında aranan koşullar da sağlanmış olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan koşulların sağlanıp sağlanmadığına ilişkin farklı yorum ve uygulamalara meydan vermemek ve risk almamak amacıyla, bu maddedeki koşullar sağlanmış olsa da, 5811 sayılı Kanun kapsamına giren kazançların bu madde kapsamında beyannamenin ilgili satırlarına yazılarak istisna uygulamasının yapılması önerilmektedir.

Kurumların 2009 yılında 5811 sayılı Kanun'un geçici 1 ve 3. maddeleri kapsamında istisna kazanç elde etmeleri olası iken, kurumlar vergisi beyannamesinde sadece 46 no.lu "5811 s. Kanununun Geçici 1. Maddesi Kapsamındaki Yurt Dışı İstisna Kazançlar" başlıklı satıra yer verilmiştir. Bu Kanun'un geçici 3. maddesi kapsamında elde edilen istisna kazanç tutarının da bu satıra yazılabileceği düşünülmektedir.

7. Taşınmaz ve İştirak Satış Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükme göre, bentte yer alan şartlar çerçevesinde elde edilen kazançların % 75'i kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna uygulamasında dikkat edilecek konular özetle şunlardır:

- ▣ İstisna uygulamasına konu olacak kıymetlerin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir.
- ▣ Rüşhan hakkı dolayısıyla itibari değeriyle yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından iktisap tarihi, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihidir.
- ▣ Rüşhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi halinde, bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetlerinin iktisap tarihinden bağımsız olarak fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınır.
- ▣ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan kapsamdaki kıymetlerin iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınır.
- ▣ Satış işleminin peşin veya vadeli olmasına bakılmaksızın istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır.
- ▣ Satıştan elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar fon hesabında tutulması gerekir.
- ▣ Fon hesabına alınma işleminin, kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir. İstisna kapsamındaki kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılır, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de istisnadan yararlanır.
- ▣ Fon hesabına alınan kazanç tutarı sermayeye ilave edilebilir.
- ▣ Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekir.

- ▣ Kazancın tamamının fon hesabına alınması gerekmekte olup, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının fon hesabına alınması yeterlidir.
- ▣ Başta nakit girişi olmak üzere, yasal koşullara uyulması halinde, grup şirketleri arasındaki satışlarda da bu istisnadan yararlanılması mümkündür.

8. Yurt Dışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başka bir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanmak için, yurt dışında yapılan kapsamdaki işlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu yoktur. Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanmak için yeterlidir.

9. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar

Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergi teşviklerini düzenleyen geçici 3. maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre;

- ▣ 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış olanların, bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin sonuna kadar,
- ▣ Bölgede üretim yapanların ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarının tarihine bakılmaksızın,

kurumlar vergisinden müstesnadır.

Buna göre imalatçı olmayıp 06.02.2004 tarihi itibariyle ruhsat almış olanların, faaliyet ruhsatlarında yer alan süre 2009 yılı içinde bitenler için kurumlar vergisi istisnası, faaliyet ruhsat süresinin sonu itibariyle bitmiştir. Faaliyet ruhsat süresinin uzatımı istisna süresini uzatmamakta olup, istisna kazanç tutarının istisna süresi sonu itibariyle hesaplanması gerekmektedir.

Düzenlemeden de anlaşıldığı üzere, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alanlar, imalatçı olup olmadıklarına bakılmaksızın, bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatında yer alan sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmektedirler. Bu tarihten önce ruhsat alan imalatçılar ise söz konusu sürenin sonuna kadar bu kapsamda istisnadan yararlanabilmekte, süre bitiminden sonra ise sadece üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlarla sınırlı olarak istisnadan yararlanabilmektedirler.

Benzer şekilde, 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olup, 2009 sonu itibariyle de ruhsat süresi dolmamış imalatçıların, 2009 yılında imalatçı sıfatıyla sadece ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançla sınırlı değil, bütün faaliyet gelirleri için istisnadan yararlanmaları gerekir.

Üretim faaliyetinde bulunanların yararlanabilecekleri istisna koşullu bir istisna ve kapsamı da daha dar olduğundan, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alıp, bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında yer alan faaliyet süresi 2009 yılı içinde dolan imalatçıların, bütün faaliyetleri üretim faaliyeti, bütün kazançları da üretilen malların satışından doğmuş olsa dahi;

- ▣ 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin sonuna kadar geçici 3. maddenin birinci fıkrasında düzenlenen geniş kapsamlı istisnadan yararlanmaları,

- ▣ Uzatılan faaliyet ruhsatının yeni döneminde ise aynı maddenin ikinci fıkrasında yer alan imalatçılar için düzenlenmiş olan yasal çerçevede teşvikten yararlanmaları, önerilir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde zarar olsa dahi indirilecek istisnalar bölümünde, serbest bölgelerde elde edilen kazançlar için tek bir satır bulunmakta olup, yukarıda açıklanan ayırımı uygun birden fazla satır yoktur. 2009 yılı için yukarıda önerilen uygulamanın, beyanname dışında yapılacak çalışmayla, iki farklı dönem için istisna kazanç tutarının hesaplanması, bulunan toplam istisna tutarının ise beyannamenin ilgili satırına yazılarak istisnadan yararlanılması şeklinde yapılması mümkündür.

Öte yandan, serbest bölgede faaliyette bulunanların elde ettikleri bazı özellikli gelirler itibarıyla yararlanacakları istisnanın kapsamına da değinilecek olursa, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre,

- ▣ Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmekte,
- ▣ Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilmekte,
- ▣ Bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

10. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden 2008 yılında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna ile ilgili olarak dikkat edilecek konulardan bazıları aşağıda özetlenmiştir:

- ▣ Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisna kapsamında değildir.
- ▣ Bölgede üretilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, istisna kapsamındadır. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında kabul edilmemektedir.
- ▣ Faaliyetin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.
- ▣ 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerden elde edilen gelirler ile olağandışı gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değildir.
- ▣ Bölgede faaliyet gösteren kurumlara TÜBİTAK tarafından sağlanan karşılıksız destekler kazanç ve istisna tutarına dahil edilir.
- ▣ İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde; müşterek genel giderlerin, her bir faaliyetin maliyet tutarları, müştereken kullanılan kıymetlerin amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekir.

11. Ar-Ge İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile işletme bünyesinde gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indiriminin, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

Öte yandan, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'la; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge projelerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde yapılan harcamalar ile teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen harcamalar için % 100 "Ar-Ge indirimi" getirilmiştir.

5746 sayılı Kanun'un 4. maddesinin beşinci fıkrasına göre, bu Kanun kapsamındaki indirimden yararlananların, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan indirimden yararlanmaları mümkün değildir. Dolayısıyla, bu Kanunlarda düzenlenen Ar-Ge indiriminden birinin tercih edilerek uygulamanın bu çerçevede yapılması gerekmektedir.

5520 ve 5746 sayılı Kanun'larda düzenlenen teşvikin ismi ve oranı aynı olmakla birlikte, temelde bazı farklılıklar vardır. Ar-Ge indiriminden yararlanırken hangi Kanun kapsamında kalınacağı önemlidir. Aşağıda her iki Kanun düzenlemesi arasındaki bazı farklılıklara işaret edilecektir:

- Teşvikten yararlanmaya başlama zamanları farklıdır. 5520 sayılı Kanun'a göre, TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi daha önce uygun bulunmuş Ar-Ge projeleri hariç, indirimin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulması gerekmektedir. 5746 sayılı Kanun'a göre indirimden ise karar destek yazısının düzenlendiği veya Ar-Ge Merkezi Belgesinin düzenlendiği tarihten itibaren yararlanılabilmektedir.
- Harcamaların kapsamı farklıdır. Örneğin;
 - 5746 sayılı Kanun kısmen Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan sabit kıymetlerin amortismanlarının, bu faaliyette geçen süreye isabet eden kısmını Ar-Ge harcaması kabul ederken; 5520 sayılı Kanun, Ar-Ge faaliyetleri dışında da kullanılan sabit kıymetlerin amortismanını hiçbir şekilde Ar-Ge harcaması olarak kabul etmemektedir.
 - 5746 sayılı Kanun kısmen Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personelin ücretlerinin, bu faaliyette geçen süreye isabet eden kısmını Ar-Ge harcaması kabul etmekte, sınırlı olarak destek personeli ücretlerini de Ar-Ge harcaması olarak nitelendirmektedir. Oysa 5520 sayılı Kanun, Ar-Ge faaliyetleri dışında da çalıştırılan personelin ücretleriyle destek personelinin ücretlerini hiçbir şekilde Ar-Ge harcaması olarak kabul etmemektedir.
 - 5746 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelere göre, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen harcama tutarının % 20'sini geçmemektedir. 5520 sayılı Kanun'da ise bu şekilde bir oransal sınırlama bulunmamakta; ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan harcamalar, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge harcamaları ve proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler hariç sadece işletme bünyesinde yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmektedir.

- ▣ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında yapılan gayrimaddi hakka yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirilmesi, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların ise doğrudan gider yazılması gerekmektedir. 5746 sayılı Kanun kapsamında yapılan harcamaların ise aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi, projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması halinde, aktifleştirilen tutarın doğrudan gider kaydedilmesi gerekmektedir.
- ▣ İlgili hesap dönemi kazancının yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde yararlanılamayan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında yapılan Ar-Ge harcaması tutarı nominal bedeli ile sonraki yıllara devredilirken, 5746 sayılı Kanun kapsamında yapılan harcamalar yeniden değerlendirilerek artırılarak devredilmektedir.
- ▣ Yukarıda yapılan açıklamalar 5520 ve 5746 sayılı Kanun kapsamında yapılan harcamaların izlenmesini ve kurumlar vergisi beyannamesinde de ilgili oldukları satırlara yazılmasını gerektirmektedir.

Ne Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, ne de 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da, bu iki Kanun'da yer alan Ar-Ge indiriminden biri kapsamında uygulama yaparken diğerine geçişi engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Böyle olmakla birlikte, hesap dönemi itibarıyla ilk geçici vergi döneminde yapılan tercihe bağlı kalınmasında yarar bulunmaktadır.

12. Bağış ve Yardımlar

a) Bağış ve Yardımlarla İlgili Özet Açıklamalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sporla ilgili sponsorluk harcamaları ile bazı bağış ve yardımların, belli sınırlamalar ve şartlar çerçevesinde kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu maddesi yanında diğer başka kanunlarda da, bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirimi düzenlenmiştir.

Burada bağış ve yardımların indirimiyle ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmeyecek, sadece önemli görülen bazı konular aşağıda özetlenecektir.

- ▣ Kurum kazancının belli bir yüzdesiyle sınırlı olan bağışlarda hesaplama esas olacak kurum kazancı **[Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları + Geçmiş Yıl Zararları)]** formülüyle hesaplanacaktır.
- ▣ Kurum kazancının belli bir oranı ile sınırlandırılmayan bağış ve yardımların indiriminde de bir sınır bulunmakta olup, bu sınır bağış ve yardımın yapıldığı yılın kurum kazancıdır. Bu tutarı geçen bağış ve yardımlar sonraki yıllara devretmez.
- ▣ Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamuya yararlı derneklere yapılan bağışlar, kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak kurum kazancından indirilebilmektedir. Bu statülere sahip olmayan vakıf ve derneklere yapılan bağışlar ise kurum kazancından indirilememektedir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların listesine www.gib.gov.tr, kamuya yararlı derneklerin listesine ise www.dernekler.gov.tr internet adreslerinden ulaşılabilir.
- ▣ Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu ve huzurevi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların indirim zamanı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiş olup tereddüt yaratabilmektedir. Maliye Bakanlığınca öteden beri hukuken bağışın yapıldığı,

bağışa konu değerın mülkiyetinin bağış yapılan kurum veya kuruluşa geçtiği tarih esas alınmakta, bu çerçevede;

- Tesislerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa üzerine inşa ettirilmesi halinde, inşaat için yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yılın kazancından,
- Tesislerin mükellefin kendi arsası üzerine inşa ettirilmesi halinde ise, bu tesislerin inşası için yapılan harcamaların, tesisin tamamlanarak bağışlandığı yılın kazancından,

indirim konusu yapılması gerektiği kabul edilmektedir.

b) Bağış ve Yardımlarla İlgili 2009 Yılı Düzenlemeleri

Bağış ve yardımlarla ilgili olarak 2009 yılında iki önemli düzenleme yapılmıştır. Bunlar kısaca aşağıda özetlenmiştir:

ba) Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına 5904 sayılı Kanun'la eklenen (f) bendine, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamının kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

5904 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik, bu Kanun'un yayımı tarihi olan 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren yapılan bağış ve yardımlar bu düzenleme kapsamında kurum kazancından indirilebilecektir.

Düzenlemeyle, tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar sadece nakdi bağış ve yardımlarla sınırlı olarak düzenlenmiştir. Türkiye Kızılay Derneği Kamuya Yararlı Dernek statüsünde olduğundan, bu kuruma yapılan aynı bağış ve yardımların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmü çerçevesinde kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak kazançtan indirimi mümkündür.

bb) Yüksek öğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

YÖK Kanunu'nun, üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışların tamamının kurum kazancından indirimini öngören 56. maddesi 5904 sayılı Kanun'la değiştirilerek, bu kurumlara yapılan aynı bağışların da kazançtan indirimine olanak sağlanmıştır.

5904 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik, bu Kanun'un yayımı tarihi olan 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren yapılan aynı bağışların da tamamı, nakdi bağışlarda olduğu gibi kurum kazancından indirilebilecektir.

c) Kurum Kazancından İndirilen Bağış ve Yardımlara İlişkin Tablo

Kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlara ilişkin bir özet tablo aşağıda yer almaktadır.

KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN TABLO

Bağışın Yapıldığı Kurum veya Kuruluş	Kanunun Adı / Maddesi	Bağışın Şekli	Oransal Sınır	Maktu Sınır
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Aynı	% 5	YOK
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler. (Okul, sağlık tesisi, yurt, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı ve onarımı)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Aynı	YOK	YOK

İçin yapılan bağışlar veya yapılan harcamalarla sınırlı olarak)				
Kamu yararına çalışan dernekler	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	% 5	YOK
Diğer dernekler	-	-	-	-
Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-c)	Nakdi ve Ayni	% 5	YOK
Diğer vakıflar	-	-	-	-
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (kültürel, sanatsal ve tarihi eserlerin korunması amacıyla maddede sayılan faaliyetlerle sınırlı olarak)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-d)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Umumi hayata müessir afetlere maruz kalanlara yapılan harcamaları karşılamak üzere fona verilmek üzere	Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kn. (Md. 45)			
— Bağış toplayan kurum ve kuruluşlar		Nakdi	YOK	YOK
— Milli ve mahalli yardım komiteleri		Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	Yüksek Öğretim Kanunu (Md.56)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
İlköğretim kurumları	İlk Öğretim ve Eğitim Kanunu (Md.76)	Nakdi	YOK	YOK
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu ve Vakıfları	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (Md.9)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
TÜBİTAK	TÜBİTAK Kanunu (Md.13)	Nakdi	YOK	YOK
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu(Md.20/b)	Nakdi	YOK	YOK
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu ve bağlı kuruluşları	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu (Md.101)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Türkiye Kızılay Derneği (İktisadi işletmeleri hariç)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-f)	Nakdi	YOK	YOK
Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu (Md.3)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan harcamalar	Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu (Md.12)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK
Türkiye Kızılay Derneği	Kurumlar Vergisi Kanunu (Md. 10/1-f)	Nakdi ve Ayni	YOK	YOK

13. Yatırım İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin Anayasa Mahkemesinin 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan kararıyla iptal edilmesi sonucu, daha önce indirilemeyen yatırım indirimi tutarının bizce 2009 ve devamı yıllarda indirimi olanaklı hale gelmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı Genel Tebliğ veya Sirküler yayınlayarak görüşünü açıklamamış olmakla birlikte, 2009 yılı son geçici vergi beyannamesinin doldurulması sırasında karşımıza çıkan bir uyarı notundan, İdarenin Anayasa Mahkemesi kararının 2010 yılında yayımlanarak yürürlüğe girdiği gerekçesiyle, 2009 hesap döneminde yatırım indiriminden yararlanılamayacağı düşüncesinde olduğu anlaşılmaktadır. 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi tutarının yazılacağı bir satıra yer verilmemiş olması da bu görüşün değişmediğini göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında, 2009 yılında yatırım indiriminden yararlanılıp yararlanılamayacağı konusu geçtiğimiz günlerde fazlasıyla tartışıldığından, burada konuya tekrar yer verilmeyecektir. Yatırım indiriminden yararlanılmasının tercih edilmesi halinde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı, aşağıdaki unsurlardan oluşacaktır:

- ⊗ 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı.
- ⊗ 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6. maddeler çerçevesinde başlanan yatırımlar için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar nedeniyle hak kazanılan yatırım indirimi tutarı.
- ⊗ Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılmadan önceki 19. maddesi kapsamında 01.01.2006-08.04.2006 döneminde yapılan yatırım harcamaları ile 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımlar nedeniyle hak kazanılan yatırım indirimi tutarı.

Yukarıda da belirtildiği üzere, 2009 yılı beyannamesinde yatırım indirimi tutarının yazılacağı bir satır bulunmamaktadır. Yatırım indiriminden yararlanmayı tercih eden kurumların, yatırım indirimi tutarını beyannamenin 66 no.lu "Diğer indirimler" satırına yazarak dikkate almaları mümkündür.

Gelir İdaresinin bilinen görüşü nedeniyle, yararlanılan yatırım indiriminin tarhiyatla sonuçlanma olasılığının yüksek olduğunun bilinmesinde ve istisnadan yararlanılıp yararlanılmayacağına, beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilir verilmeyeceğine, konunun etraflıca incelenerek karar verilmesinde yarar bulunmaktadır.

Geçici 69. maddede yer alan, vergi oranına ilişkin hükümler dahil, 31.12.2005 tarihinde geçerli mevzuat hükümlerinin uygulanması hükmü gereği, 2009 yılında yatırım indirimi istisnasından yararlananların, kurumlar vergisi tutarını % 30 kurumlar vergisi oranını kullanarak hesaplamaları gerekmektedir. 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesi, bu uygulamanın yapılmasına izin verecek şekilde hazırlanmamıştır. Yatırım indiriminden yararlanılması ve yatırım indirimi sonrasında kurumlar vergisine tabi matrah kalması halinde, kalan matrahın % 30 oranında vergiye tabi olması düzenlemesine de uyulamamış olmaktadır.

14. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

2009 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde, bu yılda işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarının ve bu farklar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin yazılacağı bir (kağıt ortamında doldurulan beyannamede iki) satır bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 ve geçici 25. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak özsermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmekte veya sermayeye ilave edilebilmekte, bu işlemler de kar dağıtımı sayılmamaktadır.

Düzenlemeden de açıkça görüldüğü üzere, işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları, dönem kazancından bağımsız olarak, dönemin zararlar kapanmış olması veya geçmiş yıl zararları ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı doğmasa dahi vergilenecektir.

15. Geçmiş Yıl Zararları / Ar-Ge İndirimi / Yatırım İndirimi İstisnası Uygulama Sırası

2009 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde;

- Geçmiş yıl zararlarının mahsubunun beş yıllı sınırlı olması,
- Yatırım indirimi ve Ar-Ge indiriminin ise belirli bir yıllı sınırlı olmaksızın tamamen indirilinceye kadar devredebilmesi olanağının bulunması,

bu indirim ve istisnaların uygulama sırasını oldukça önemli hale getirmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekirse, yatırım indirimi istisnası, Ar-Ge indirimi ve geçmiş yıl zararlarının birlikte bulunması durumunda, vergi matrahının hesaplanmasında öncelik sırası konusunda açık bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

İndirimi belli bir süreyle sınırlanan geçmiş yıl zararlarının öncelikle dikkate alınmasına yasal bir engel yoktur. Bu çerçevede kurumlar vergisi matrahının tespitinde öncelikle geçmiş yıllar zararları dikkate alınabilir.

Zarar mahsubunda olduğu gibi, Ar-Ge indiriminin sırası konusunda da açık bir düzenleme yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ar-Ge indirimi düzenleyen 10. maddesinde, bu maddede sayılan indirimlerin sırası belirlenmiş, ancak Ar-Ge indirimi, zarar mahsubu ve yatırım indiriminde öncelikle ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasıyla ilgili 1 sıra no.lu Tebliğde de mahsup ve indirimlerin önceliğiyle ilgili bir açıklamaya yer verilmemiştir. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasıyla ilgili olarak yayımlanan ve şu an itibarıyla yürürlükte bulunmayan 86 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Ar-Ge indiriminden yararlanan kurumların, aynı zamanda yatırım indiriminden yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indiriminin, daha sonra da yatırım indiriminin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, açık bir düzenleme bulunmama ile birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinin mevcut formatının öncelikle zarar mahsubu, sonra Ar-Ge indirimi, daha sonra da yatırım indirimi istisnası uygulamasına göre yapılmış olduğu da dikkate alınarak bu sıraya uyulabileceği düşünülmektedir.

16. İndirimli Kurumlar Vergisi

5838 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesiyle, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmiştir.

Maddenin uygulamasıyla ilgili olarak halen yayımlanmış bir genel tebliğ bulunmamaktadır. Bu nedenle, tereddütlü çok sayıda konu ile ilgili olarak Gelir İdaresinin yorumu bilinmemektedir.

Aşağıda, ana başlıklar itibariyle konu özetlenmiştir.

a) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranları

Bölgelere göre, 31.12.2010 tarihine kadar başlanan yatırımlar için uygulanacak kurumlar vergisi indirim oranları ile bu oranlar dikkate alınarak hesaplanan indirimli kurumlar vergisi oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Bölge	Bölgesel Uygulama			Büyük Ölçekli Yatırımlar		
	Yat. Katkı Oranı (%)	KV İnd. Oranı (%)	Uyg. KV Oranı (%)	Yat. Katkı Oranı (%)	KV İnd. Oranı (%)	Uyg. KV Oranı (%)
1	20	50	10	30	50	10
2	30	60	8	40	60	8
3	40	80	4	50	80	4
4	60	90	2	70	90	2

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesine göre, yatırım indirimi istisnasından yararlananların, vergi oranlarına ilişkin hükümler dahil, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri çerçevesinde indirmeleri gerekmektedir. Bu hüküm nedeniyle, 2009 yılı beyannamelerinde yatırım indiriminden yararlanmayı tercih edenlerin, indirim sonrasında kalan kurumlar vergisi matrahına yukarıdaki tabloda yer alan oranları kullanmayıp, % 30 kurumlar vergisi oranını esas alarak ve tablodaki indirim oranını kullanarak indirimli kurumlar vergisi oranını bulmaları gerekir.

b) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Uygulanacağı Kazanç

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin birinci fıkrasında, indirimli kurumlar vergisi oranının, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançta uygulanması öngörülmüştür.

Buna göre, indirimli kurumlar vergisi oranı sadece yeni yapılan yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanacak, yeni yapılan yatırım dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlara ise indirimli değil standart oran uygulanacaktır.

İndirimli oranın sadece yeni yatırımdan elde edilecek kazançta uygulanması, yeni yatırımdan elde edilen kazancın diğer kazançlardan ayrı olarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Komple yeni yatırımlarda bu hesap yapılabilir olmakla birlikte, diğer yatırım cinslerinde bu hesabı yapmak kolay olmayacaktır. Bu zorluğu gidermek üzere yapılan düzenlemede, aşağıdaki yöntem öngörülmüş olmakla birlikte, bu yöntemin uygulamasının da oldukça zorlu olacağı ve gelecekte tereddütlere ve ihtilaflara yol açacağı görülmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemeye göre;

- ☐ Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanacak,

- ▣ Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması yoluyla bulunacaktır.

Yapılan düzenlemeyi formüle edecek olursak;

$$\text{İndirimli oran uygulanacak kazanç tutarı} = \left(\frac{\text{Yapılan tevsi yatırım tutarı}}{\text{Toplam sabit kıymet tutarı}} \right) \times \text{Toplam kazanç tutarı}$$

olmaktadır.

Açık olmamakla birlikte, Gelir İdaresinin yorumunun;

- ▣ Formülün payında yer alan **"yapılan tevsi yatırım tutarı"** kavramının, indirimli kurumlar vergisi açısından yatırım harcaması kabul edilen, teşvik belgesi kapsamında yapılan harcama tutarını,
- ▣ Formülün paydasında yer alan **"toplam sabit kıymet tutarı"** ifadesinin ise, teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamaları dahil, amortisman konuna giren iktisadi kıymetlerin toplam tutarını,

ifade ettiği düşünülmektedir.

Konuyla ilgili bugüne kadar herhangi bir tebliğde veya sirkülerde açıklama yapılmış değildir. Konusu farklı olmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun KOBİ birleşmelerinden doğan kazancı vergiden müstesna yapan geçici 5. maddesinde geçen "sabit kıymet" kavramının tanımlandığı 4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "sabit kıymet" ifadesinden, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu açıklama örneğin boş arsa ve arazilerin, toplam sabit kıymet tutarının kapsamı dışında bırakılmaktadır.

c) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulamasına Başlama Tarihi

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi hükmüne göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanacaktır.

Buna göre, teşvikten yararlanmaya başlamak için yatırımın tamamlanmasına ve tamamlama vizesinin yapılmış olması koşulu bulunmamaktadır.

17. Vergi Mahsubu

Beyannamenin vergi Bildirimi tablosunda mahsup edilecek vergiler üç başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklar;

- ▣ Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım
- ▣ Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler ve
- ▣ Geçici vergiden oluşmaktadır.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme ise aynı Kanun'un 33. maddesinde yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde yapılan düzenlemeye göre; beyannamede gösterilen kazançlardan kaynağında kesilmiş olan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, mahsubu yapılan

miktarda kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddede mahsup ve iadeyle ilgili düzenlemeleri yapma konusunda Maliye Bakanlığında oldukça geniş yetkiler verilmiş olup, Bakanlık bu yetkisini 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle kullanmıştır.

Genel Tebliğde yapılan düzenlemelere göre;

- ▣ Yıllık beyanname ile beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde kesilen vergilerin mahsup edilebilmesi için, kesilen verginin beyannameye dahil edilen kazançla ilişkin olması gerekir.
- ▣ Kesilen vergilerin, yıllık kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelemesine eklemeleri gerekli ve yeterlidir.
- ▣ Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir.
- ▣ Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yapılan düzenlemeye göre;

- ▣ Yurt dışında elde edilerek Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.
- ▣ Mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara % 20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.
- ▣ Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecektir.

Recep Bıyık

Mevzuat, Eğitim ve Araştırma Başkanı

