

KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER - I

I- GİRİŞ:

Kurum kazancının tespitinde, belli bir hesap döneminin safi kazancı, o dönemde kurum faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri safi hasıllardan, söz konusu kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunur. Kurumlar vergisine tabi safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri de geçerli olduğundan, ticari kazançlarda safi tutara ulaşmak için G.V.K.'nin 40. maddesinde gider olarak kabul edilen indirimler, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Kurum kazancının belirlenmesi bakımından, Gelir Vergisi Kanunu'na göre, indirilmesi kabul edilen ödemelerin yanı sıra, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde belirtilmiş bulunan giderlerin de ticari kazancın tespiti sırasında düşülmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla, safi kurum kazancı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41.maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 ve 15. maddeleri göz önünde bulundurulmak suretiyle belirlenir. Bütün bunlara ilaveten diğer bazı kanunlarda yapılan özel düzenlemeler ile de bazı harcama unsurlarının kurum kazancının tespiti esnasında gider olarak indirilebileceğine hükümlenmiştir.

Bu yazımın konusunu da; kurum kazancının tespitinde hasıllardan indirilebilecek giderler oluşturmaktadır.

II- GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

1- Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

1.1. Belgeli Giderler :

Genel giderler, yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir. Başka bir anlatımla genel giderler, faaliyete değil, ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir. Yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet edinilmemelidir.

Bir giderin safi kurum kazancından indirilebilmesi için harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, vergiye tabi bulunmayan bir faaliyet için yapılan giderlerin, kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Yapılan giderlerin vergi kanunları uyarınca kazançtan indirilebilmesi için gerekli bir diğer şart da, söz konusu giderlerin işin mahiyetine uygun bulunması ve işin genişliği ile orantılı olması gereğidir. İşin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen harcamalar genel gider olarak kabul edilmektedir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan giderlerin, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelerle belgelendirilmesi gerekir. (V.U.K. Md. 227/1) Kayıtların tevsikinde kullanılan belgeler de Vergi Usul Kanunu'nun 229 ve izleyen maddelerinde, ayrı ayrı belirtilmiştir. Bununla birlikte, her ne kadar yapılan giderlerin bir belgeye dayandırılarak belgelendirilmesi istenmişse de; V.U.K.'nin 228. maddesine göre bazı giderler için ispat edici belge aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek harcamalara iş ve işletme ilgili olmak şartıyla şunları örnek verebiliriz.

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri, (Bu mahiyetteki giderler dönemsellik ilkesi çerçevesinde ait oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir. Ancak, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen bu mahiyetteki faturalar cari yılda gider kaydedilebilir.)
- İşyeri kirası,
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Sigorta giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Mesleki dernek, oda ve birliklere ödenen aidat ve gider katkı payları,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2003 yılı için 350 milyon lirayı aşmayan demirbaş alımları,
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,

Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verebiliriz.

1.2. Götürü Gider Uygulaması :

Ticari kazancın tespitinde, bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kaidenin ticari kazançlar açısından istisnasına Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri **hasılatlarının binde beşini** (% 05) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir. Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işlemlerle ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkanını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü gider düşülebilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise götürü gider indirilmesi uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle yapılması gerekliliğidir. Maliye Bakanlığı'nın bu yöndeki görüşüne paralel yargı kararları da bulunmaktadır.

1.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hasılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar ile konuya ilişkin diğer açıklamalar 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹ yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde her bir faaliyet türü itibarıyla hasılat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

¹ 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 7 Mart 1996 Tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

1.2.1.1. İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatının götürü gider tutarının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat dolayısıyla elde edilen hasılat götürü gider uygulamasına konu edilebilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

1.2.1.2. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. 'Yurt dışı taşımacılık' ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır.

1.2.1.3. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerinden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerinden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan TC Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

2- Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin ikinci bendi hükmüne göre; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müstemilatında, hizmet erbabına yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müstemilatında çalışanlara verilmesinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın belgelendirilmek şartıyla tamamı gider yazılabilmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/8. maddesi gereğince işçilerin sağladığı bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2003 yılı için 6.000.000 liraya (2004 yılı için 7.000.000 TL) kadar olan kısmı işçiler açısından ücret istisnasından faydalanabilmektedir. İşverenler bu tür ücret ödemelerini ise ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır. Lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlardan alınan faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olarak kabul edilecektir.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinde, kuruma **ödenmeyen SSK primlerinin** Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesinin parantez içi hükmünde de "ödenen" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın SSK primleri hangi dönemde ödenmişler ise, o dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan işverenler tarafından hizmetli ve işçiler için ödenen sigorta primleri ve emeklilik aidatları;

- Prim ve aidatların geri alınmamak üzere ödenmiş olması,
 - Ödemenin Türkiye'de kain bulunan sigorta şirketleri ile emekli ve yardım sandıklarına yapılması,
 - Ödemenin yapıldığı emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz olmaları,
- kayıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Mezkur Kanununun 40/2.maddesinde gider olarak dikkate alınabilecek giyim giderleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde sayılan giyecek giderleri ile sınırlanmış bulunmaktadır. Kanununun 27/2. maddesinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani resmi ve özel müesseselerce çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyalarıdır. Ancak maddede geçen "geri alınan" ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekmektedir. Burada önemli husus, giyeceklerin yapılan işin gereği olarak verilmesidir. (İş tulumları, eldivenler, koruyucu kask ve gözlükler gibi.)

İşverenlerce hizmetli veya işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin karşılanması durumunda bu giderler kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılabilir. Ancak tedavi ve ilaç gideri karşılanan işçi veya hizmetlinin işyerine bağlı olarak çalışan olması gerekir. Diğer taraftan Kanunda tedavi ve ilaç giderlerine ilişkin bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle tedavi ve ilaç giderlerinin yurt içinde veya yurt dışında yapılmasının gider indirimi yönünden bir önemi bulunmamaktadır.

3- İşle İlgili Zarar - Ziyan ve Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinin 3 numaralı bent hükmü uyarınca, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi için; öncelikle bu tür ödemelerin işle ilgili olması ile sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması gerekmektedir. Bu bent hükmüne göre ödenen zarar, ziyan veya tazminatların gider yazılabilmesi için ödemelerin ;

- Ticari faaliyetin normal gerekleri çerçevesinde doğmuş olması,
- Sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması,
- Mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması, gerekmektedir.

Anılan bent metninde yer alan mukavelenameden kastedilen, işletmelerin faaliyet konularına göre akdettikleri iş sözleşmeleri olup, ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider kaydını teminen sonradan yapılan muvazaalı sözleşmelere dayanılarak gider kaydı yapılması mümkün değildir.

Bu bent hükmü çerçevesinde mükellefler daha önce ilgili kurumla imzalamış oldukları abonelik sözleşmeleri çerçevesinde elektrik,su, doğalgaz ve telefon ücretlerini zamanında ödemedikleri takdirde doğan gecikme cezalarını gider yazabileceklerdir.

4- Seyahat ve İkamet Giderleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinin 4 numaralı bendine göre, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahatin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması ve seyahatlerin işletmenin toplam iş hacmiyle orantılı olmasıdır. Anılan bent uygulaması açısından, tüzel kişiliği yöneticileri, temsilcileri, hizmet erbabı veya denetçileri tarafından yapılan seyahat ve ikamet giderleri kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

5- Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin beşinci bendi hükmüne göre; Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullanılan araçları için yaptıkları harcamalarının tamamını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, kasko, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

6- Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

G.V.K.'nın 40/6.maddesi hükmü uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçlar gider olarak hasıllattan indirilebilir. Bu giderlerin hasıllattan indirilebilmesinin koşulu vergi, resim ve harcın işletmeyle ilgili muamelelere ilişkin olması gerekir. İşletme ile ilgili olmayan bu nitelikteki giderlerin indirimi mümkün değildir.

Her ne kadar bu bent hükmü uyarınca Motorlu Taşıtlar Vergileri gider yazılabilmekle birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanununun 14. Maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece II Sayılı Tarifede yer alan Minibüs, Otobüs ve benzerleri, Kamyon, Kamyonet, çekici , v.b. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisinin gider yazılabilecek, bunun dışında kalan I,III ve IV Sayılı Tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek; binek otomobili, panel vb.) için ödenen vergiler gider yazılamayacaktır.

7- Amortismanlar:

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin yedinci bendi hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Bu bende göre gider yazmanın tek sınırlaması amortismanın Vergi Usul Kanununda yer alan oran ve şartlar dahilinde ayrılmış olmasıdır. Bu tutarı aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Amortismanın konusunu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile Vergi usul Kanunu'nun 269.maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri oluşturmaktadır. Ancak 2003 yılı için değeri 350.000.000 TL'nı aşmayan peştemallıklar ile alet, edevat, demirbaş ve mefruşat amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerini %20 oranından fazla olmamak üzere serbestçe tespit edebilirler. Ancak, arazi ve binalar ile %20 oranından daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden iffa olunur.

Genel olarak amortismanlar, normal usul ve azalan bakiyeler usulünde olmak üzere iki yöntem ile hesaplanabilir. Normal amortisman usulünde amortisman süresi 1 rakamının amortisman oranına bölünmesi suretiyle bulunur ve küsuratlar tama iblağ edilir. Örneğin amortisman oranı %10 olan bir iktisadi kıymetin amortisman süresi (1/0,10=) 10 yıl olacaktır. Bu yöntemde iktisadi kıymet, amortisman süresi içinde her yıl eşit tutarlarda olmak üzere iffa olunur. Diğer taraftan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, azalan bakiyeler usulü ile yok edebilirler. Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı %40 oranını aşmamak üzere normal amortisman oranının iki katı olup her yıl itibarıyla üzerinden amortisman ayrılacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının iktisadi kıymetin değerinden indirilmesi sonucu bulunan net değer üzerinden hesaplanır.

V.U.K.'nın 317.maddesi hükmü uyarınca aşağıdaki hallerde iktisadi kıymetler fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulur.

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetin değerinde yangın, deprem, su basması vb. afetler sonucunda değer kaybının ortaya çıkması,

- Yeni icatlar dolayısıyla iktisadi kıymetin teknik verim ve kıymetinin düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi,

- Cebri çalışmaya tabi tutulmuş olması nedeniyle normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalınması.

8- İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinin 8 numaralı bendi hükmü uyarınca, işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar da kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek bir diğer gider unsuru olmaktadır. Ancak anılan aidatların gider olarak kabul edilebilmesi için; ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Bentte yer alan hükümden de anlaşılacağı üzere, aidatların gider yazılabilmesi için ödenmesi ve işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Sendika aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde ise, sadece aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

9- Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları:

07.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere 4697 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesine eklenen 9 numaralı bent hükmü uyarınca, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Kanunda belirlenen sınırlama, gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınan katkı paylarının toplamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63.maddesinde yer alan oran ve haddi aşamayacağıdır. Dolayısıyla işverenlerin, ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı paylarının, kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecek kısmının hesabı esnasında, hizmet erbabının bireysel emeklilik sistemine ödediği ve ücret matrahının tespitinde gider olarak esas aldığı katkı payını da dikkate alması gerekmektedir.²

10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddeleri

5035 sayılı Kanununun 12.maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesine eklenen 10 numaralı bent hükmü uyarınca; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli kurum kazancının tespitinden gider olarak dikkate alınabilecektir. **Gıda bankacılığı**; kişi, kurum ve kuruluşların elinde bulunan ihtiyaç fazlası gıda maddelerinin fakir vatandaşlara dağıtılmasını sağlayacak organizasyonu yürütecek faaliyetler olup bu faaliyeti sevk ve idare etmek amacıyla kurulan bankalara ise gıda bankaları adı verilmektedir. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan bağışların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir;

- Kurum vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağışların fakirlere yardım amacıyla "gıda bankacılığı" faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılması gerekmektedir.
- Bağışa konu olabilecek şeyler gıda maddeleri ile sınırlandırılmıştır.
- İndirim konusu yapılabilecek bağış tutarı gıda maddelerinin maliyet bedeli olacaktır.
- Yapılacak bağışlar Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerine uygulanabilecektir.

² A.Murat YILDIZ-Tahir ERDEM, a.g.m.

- Anılan bent metninde azami bağış miktarı ile ilgili olarak herhangi bir sınır bulunmadığından bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

11- Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesi hükmü uyarınca safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri doğrultusunda tespit edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38.maddesi hükmü uyarınca, bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler diledikleri takdirde gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabii diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasında, söz konusu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelini yeniden değerlendirme oranında arttırarak vergilendirilecek satış kazancını tespit etme imkanına sahiptirler. Bununla birlikte 5024 sayılı Kanunla enflasyon muhasebesi uygulamasının 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olması nedeniyle kurumlar vergisi mükelleflerinin 2004 yılından itibaren maliyet bedeli artırımı uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

11.1. Maliyet Bedeli Artırımına Konu Olabilecek İktisadi Kıymetler

11.1.1. Gayrimenkuller:

Gayrimenkuller esas itibariyle bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Gayrimenkullerin mütemmim cüzü niteliğinde olan unsurlar gayrimenkul tanımına girecek, teferruatlar ise bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Gayrimenkullerin bu istisnanın uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanununun 910 ve 911.maddeleri gereğince tapu siciline kaydedilmiş olması gerekir.

11.1.2. İştirak Hisseleri:

İştirak hisseleri deyimi menkul kıymet portföyüne dahil hisse senetleri ve ortaklık paylarını ifade etmektedir. 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre iştirak hisseleri:

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanuna göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- İş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Eshamli komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları'dır.

Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde çıkarılan yatırım fonu katılma belgelerinin iştirak hissesi olarak değerlendirilmesine imkan yoktur.

Diğer taraftan rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan hisse senetleri de, rüçhan hakkı kullanılmasını veya bedelsiz hisse senedi alınmasını sağlayan iştirak hisseleri ile aynı şekilde işleme tabii tutulacaktır. Bu durumda söz konusu hisse senetleri için itibari değerleri üzerinden ve bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescil tarihinden itibaren maliyet bedeli artırımı yapılacaktır.

11.1.3. Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetler:

Amortisman tabi diğer iktisadi kıymetler, gayrimenkuller dışında kalan ve Vergi Usul Kanunu'nun 313.maddesi hükmü uyarınca işletmede 1 yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleridir. Ayrıca inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve araziler, inşaatın bitim tarihine kadar maliyet bedeli artırımına konu edilebilecektir. Ancak inşaatın tamamlanmasından önce satılması durumunda söz konusu inşaatın yapımına tahsis edilen arsa ve araziler için satış tarihine kadar maliyet artırımını yapılacaktır.

11.2. Maliyet Bedeli Artırımının Şartları

Mükelleflerin; gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları durumunda, söz konusu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelini yeniden değerlendirme oranında arttırarak vergilendirilecek satış kazancını tespit etme imkanına sahip olabilmeleri için;

- Bilanço veya İşletme hesabı esasına göre defter tutulması,
- Maliyet bedeli artırımına konu iktisadi kıymetin iki tam yıl süre ile aktifte bulundurulması,
- Maliyet bedeli artırımına konu iktisadi kıymetlerin ticareti ile uğraşılması,

şartlarının mevcudiyeti gereklidir. Maliyet bedeli artırımını uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elden çıkarılan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılıp ayrılmaması, yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmaması veya yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ise oluşan değer artış fonlarının sermayeye eklenmiş olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan maliyet bedeli artırımını uygulamasından yararlanabilmek için iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması şarttır. Elden çıkarılmayan ve hali hazırda işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli artırımına tabi tutulması mümkün değildir. Elden çıkarma ise iktisadi kıymetin satışı, devir ve temlik, trampayı, takası, kamulaştırmayı ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

11.3. Maliyet Bedeli Artırımı İşleminin Yapılması

Maliyet bedeli artırımını, 03.07.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4687 sayılı Kanunun 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 38.maddesinin son fıkrasında yapılan değişiklik sonucu iktisadi kıymetlerin elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranı esas alınarak kümülatif esasta yapılacaktır. 4687 sayılı Kanunun ile yapılan değişiklik öncesinde maliyet bedeli artırımını Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranı esas alınarak yıllık bazda yapılmaktaydı. Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan 38.maddesinin son fıkrasında 4687 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında maliyet bedeli artırımında kullanılacak formül şu şekilde olacaktır;

Endekslenmiş Maliyet Bedeli = Endekslenecek Maliyet Bedeli X

Satıştan Bir Önceki Aya Ait Kümülatif TEFE Endeksi

İktisadi Kıymetin Alımından Önceki Aya Ait Kümülatif TEFE Endeksi

Maliyet bedeli artırımı, enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançların vergilendirilmemesini amaçladığından, maliyet bedeli artırımı sonucu zarar oluşması durumunda söz konusu zararın diğer kurum kazançlarından indirilmesi mümkün değildir. Bu durumda artırıma konu iktisadi kıymetin satış karı sıfır olarak dikkate alınacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri maliyet artırımına isabet eden kazanç kısmını bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında (524 no'lu hesap) göstereceklerdir. Söz konusu maliyet artış fonu kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilave edilebilecektir. Aksi takdirde maliyet artış fonunun işletmeden çekilmesi veya başka hesaplara aktarılması mümkün değildir.

11.4. 4842 sayılı kanunla yapılan düzenleme uyarınca altın alım-satım ve imalatı ile uğraşan mükellefler tarafından maliyet bedeli artırımı uygulaması:

4842 sayılı Kanunla maliyet bedeli artırımının düzenlendiği G.V.K.'nun 38.maddesinin sonuna şu fıkra eklenmiştir;

"Sürekli olarak işlenmiş altın alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan altının has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir."

Anılan düzenleme uyarınca altın alım-satımı ve imalatı ile iştigal eden mükellefler, mamul haline getirdikleri has altının maliyet bedelini güncel değerler üzerinden değerleyerek enflasyon nedeniyle has altın fiyatlarında oluşan artışları kazanç olarak dikkate almayıp, bilançolarının pasifindeki özel fon hesabında izleyeceklerdir. Söz konusu fonun sermayeye ilave dışında herhangi bir hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi durumunda söz konusu işletmeden çekişin ya da başka bir hesaba naklin yapıldığı yılın kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Sistem temelinde has altının bünyesine girdiği mamul altının satıldığı tarihte has altın maliyet bedeli olarak, mamul altının satıldığı tarihteki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değerinin dikkate alınması esasına dayanmaktadır. Bununla birlikte anılan uygulamadan sadece işlenmiş altın alım-satımı ve imalatıyla iştigal eden mükellefler yararlanabilecek olup, has altın ticareti ile iştigal eden mükellefler yararlanamayacaktır. Bununla birlikte, anılan uygulamadan yararlanan mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı kanunen kabul edilen gider olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

ADRES : Gelirler Kontrolörleri
Eğitim Grup Başkanlığı
ADAKALE SOKAK NO: 20
Yenişehir-ANKARA

A. Murat YILDIZ
Gelirler Başkontrolörü

TELEFON : 0.312.435 56 40
FAX : 0.312.431 77 30
E-MAİL : amuratyildiz@hotmail.com
murat.yildiz@gelkont.gov.tr

KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER – II

III- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER.

Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde 8 bent halinde düzenlenen giderler indirim konusu yapılabilir. Anılan giderler kısaca şunlardır:

1- Hisse Senetleri ve Tahvillerin İhraç Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/1.maddesine göre, hasıllattan indirilebilecek hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri;

- Kağıt ve tab giderleri,
- Mahkeme ve noter ile diğer tasdik ve tescil giderleri,
- Damga resmi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler
- İhraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonlar,
- Hisse senedi ve tahvillerin borsa kaydı için yapılan giderler,
- Bunlara benzer nitelikteki giderler, olarak sayılmıştır.

Kanun maddesinde bunlara benzer nitelikteki giderler ibaresiyle, esasen yukarıda belirtilen giderlere benzerlik gösteren her çeşit hisse senedi ve tahvil ihraç giderinin de indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

2- İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin mukayyet değeriyle değerlenip aktifleştirilmesi durumunda, bu giderler Vergi Usul Kanunu'nun 286.maddesi hükmü uyarınca mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda beş yıl süreyle amortisman yoluyla itfa edilebilir veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/2.maddesi hükmü uyarınca doğrudan gider yazılabilir. Dolayısıyla ilk tesis ve taazzuv giderlerinin doğrudan gider yazılmaları ile amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.

Mükellefler ilk tesis ve taazzuv giderlerini amortisman yoluyla itfa yolunu seçtiklerinde doğrudan gider yazma hakkını kullanamayacaklardır. Diğer taraftan aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin (beş yıllık süre dolmadan kurumun faaliyetinin sona ermesi veya amortisman tabi tutulmamış kısmının devri durumunda) üzerinden amortisman ayrılmamış bulunan kısmı direkt olarak gider yazılabilir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinden başlıcaları şunlardır:

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konulması halinde, aynı sermaye ile ilgili ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler.
- Hisse senedi tab ve çıkarma giderleri,
- İşçi ve personelin eğitim giderleri
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Tanıtma ve reklâm giderleri,
- Mahkeme, noter, tasdik ve tescil giderleri,
- Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetin başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler.

3-Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderlerle, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri.

Genel kurul toplantıları için, kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Ancak hissedar veya ortakların, toplantıya katılmak için yaptıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bunun gibi, kurumca üstlenilmiş olsa bile, toplantı dolayısıyla yapılan ziyafet ve kokteyl giderleri gibi özel nitelikteki giderlerde, hasıllattan indirilemez.

Aynı bentte yer alan bir başka gider grubu, kurumların, tasfiye-birleşme ve fesih dolayısıyla yapacakları giderlerdir.

Birleşme (ve devir) halinde, hem münfesih (birleşen veya devir alınan) hem de yeni (birleşilen veya devir alan) kurum bünyesinde, birleşme ve devre bağlı olarak bir takım giderler yapılır. Bu giderlerden birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılanlar, ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğindedir. Çünkü, birleşilen veya devir alan kurumda yapılan bu giderler işlerin devamlı olarak genişletilmesine yöneliktir. Dolayısıyla, bu türden giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri (K.V.K. Md.14/2) kapsamında değerlendirilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin 3 numaralı bendine göre, hasıllattan indirilebilecek birleşme ve devir giderleri, münfesih kurumlardaki giderleri kapsar. Madde hükmünde, birleşme giderlerinin, tasfiye ve fesih giderleri ile birlikte sayılmış olmasının nedeni de budur.

4- Sigorta Teknik İhtiyatları:

Sigorta teknik ihtiyatları, sadece sigorta şirketlerinin kazançlarının tespitinde nazara alınacak giderlerdir. Bunlar, sigorta şirketlerince bilanço gününde hükmü devam etmekte olan sigorta sözleşmelerinin gerektirdiği, muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları, cari muhataralara mahsus ihtiyatlar ve hayat sigortası riyazi ihtiyatlarından ibarettir.

İlgili hükümde, muallak hasarlar tazminat karşılığı, "tahakkuk etmiş veya hesaben tespit edilmiş fiili tazminat bedellerinden veya bu hesap yapılmamışsa, muhammen değerlerden müteşekkildir" şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Tahakkuk etmiş tazminat bedelleri, esasen ticari kazancın tespiti hakkında genel hükümlere göre gider yazılır. Bu nedenle, izah konusu hüküm, işlerliliğini, hasar meydana gelmiş olduğu halde, bununla ilgili olarak ödenecek tazminatın, tutar itibarıyla kesinleşip, tahakkuk etmediği hallerde bulur.

4.1. Muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları:

Sigorta kapsamına giren bir hasarın meydana gelmesi, sigorta şirketinin sigorta poliçesinde öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirir. Bazı hallerde ise, hasarla ilgili ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminatın tutarı, hesap dönemi sonuna kadar belirli hale gelip kesinleşmez. İşte bu durumlarda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin 4 numaralı bent hükmü uyarınca, tazminatın muhammen bedeli üzerinden, muallak hasarlar tazminat karşılığı şeklinde geçici bir hesap kullanılarak, tahakkuku ve ödemesi daha sonraki dönemlerde yapılacak tazminat giderlere intikal ettirilir.

4.2. Cari muhataralara mahsus ihtiyatlar:

Bu grupta yer alan ihtiyatlar, sigortalılardan peşin alınan primlerden, hükmü izleyen hesap dönemine taşınan sözleşmeler nedeni ile, hesap dönemi sonlarında ayrılan karşılıklardır. Sigorta sözleşmelerinin, bir sonraki hesap dönemini ilgilendiren kısmı, her sözleşmede değişiktir. Örneğin, hesap döneminin birinci ayında yapılan sözleşmenin ertesi

hesap dönemine sarkacak kısmı bir ay, buna karşılık son aydaki sözleşmelerde onbir aydır. Ancak, bu farklılık nazara alınmadan, hükmü ertesi yıla taşınan sözleşmeler dolayısı ile alınmış olan primlerin, ulaştırma sigortalarından %25 diğer sigortalarda %33,5'u cari muhtaralar karşılığına alınarak giderlere intikâl ettirilir.

4.3. Riyazi ihtiyatlar:

Riyazi ihtiyatlar, hayat sigortalarında, tahsil edilen primlerden ayrılan karşılıklarla, bu karşılıklara yürütülen faizlerden meydana gelir. Riyazi ihtiyatlar, her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta matematiği esaslarına göre ve belli istatistiki veriler esas alınarak hesaplanır.

5- Eshamlı Komandit Şirketlerde, Komandite Ortağın Kar Hissesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/5. maddesinde, eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından, komandite ortaklara düşen pay dışında kalan tutardır. Komandite ortakların şirket karından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37.maddesi hükmü uyarınca şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bunun bir sonucu olarak; komandite ortakların hisseli komandit şirketten aldıkları kar payları, ilgili bulunduğu hesap döneminin son günü (31.12 Tarihi) itibariyle elde edilmiş olduğundan, hesap dönemini takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilirler.

Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/5. maddesinde eshamlı komandit şirketlerde, komandite ortağa düşen kar payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece mükerrer vergilemenin de önüne geçilmiş olmaktadır.

6- Bağış ve Yardımlar ile Ar-Ge Faaliyetlerinde Bulunanlarda Vergi Ertelemesi:

6.1. Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin 6 numaralı bent hükmü ile, kurumlarca yapılacak bağış ve yardımların belli şartlarla, matrahtan indirilmesi öngörülmüştür. Bu şartlar şöyledir.

6.1.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları bağış ve yardımların söz konusu maddede belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara yapılması kaydıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasına imkan tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirim konusu edilemeyecektir. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlar şunlardır.

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idareleri ve belediyeler,
- Köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

- Müzeler, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezler,
- Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlar,

Bunlar dışında kalan bir kimse veya kuruluşa yapılacak bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz. Ayrıca bağış ve yardımın karşılıksız olarak yapılmış bir ödemeyi ifade ettiği ve bir karşılık bulunduğu, yapılan ödemenin bağış veya yardım olmaktan çıkacağı unutulmamalıdır.

6.1.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır

Yıl içinde yapılan bağışların indirimine konu edilmesinin bir başka şartı ise yapılan bağış ve yardımlar karşılığında mutlak suretle usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu alınmasıdır. Vergi Usul Kanunu'na göre kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsik şartı bağış ve yardımlar bağış makbuzu ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla yapılan bağış veya yardım karşılığında bağış makbuzu dışında kalan bir başka belge, örneğin kermes giriş bileti, yardım konseri davetiyesi vb. ya da bağış yapılan kurum kuruluşlarca yayınlanan dergiler alınması durumunda yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

6.1.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı

4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmış ve daha önce mevcut olan maktu sınır kaldırılmıştır.

67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, indirilecek bağış ve yardımın üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir. 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile ilgili kanunun gerekçesinde yapılan açıklama uyarınca; yukarıdaki şekilde tespit edilecek tutarın 1.05'e bölümü ile bulunacak rakamın kalan tutardan çıkarılması sonucu, bağış ve yardımlara ilişkin üst sınır olarak dikkate alınacak tutar tespit edilmiş olur. Üst sınırı veren bu tutarın, bağış ve yardımlar düşüldükten sonra kalan tutarın %5'i olduğu kabul edilir.

4369 sayılı Kanun gerekçesinde yer alan örneği konunun daha iyi anlaşılması açısından aynen alacak olursak; bağış ve yardımlar dikkate alınmadan önceki kurum kazancı 5.880.000.000-TL olan bir kurumun ilgili yılda, bentte belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı olarak yaptığı bağış ve yardımlar toplamı 300.000.000 TL ise, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek azami tutar ;

$5.880.000.000/1.05 = 5.600.000.000$ -TL olup; bu durumda kanunen gider olarak kabul edilebilecek bağış tutarı $5.880.000.000 - 5.600.000.000 = 280.000.000$ -TL olmaktadır. Dolayısıyla 300.000.000 TL tutarındaki bağış ve yardımın 280.000.000 TL tutarındaki kısmı kurumlar vergisi matrahı tespitinde dikkate alınacaktır. Bu durumda kurumlar vergisi matrahı $(5.880.000.000 - 280.000.000=)$ 5.600.000.000-TL olacaktır.

Diğer taraftan yapılan bağış ve yardımın indirim olarak dikkate alınabilmesi için mutlak suretle beyan edilen bir kurum kazancının bulunması gerekir. Herhangi bir nedenle zarar eden bir kurumun yaptığı bağış ve yardımları gider olarak dikkate alıp, zararını daha da artırması ve bir sonraki yıla devretmesi mümkün değildir.

6.1.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti

Bağış ve yardım, nakden veya aynen yapılabilir. Aynen olarak yapılan bağış ve yardımlarda, bağış ve yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse, Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca takdir edilecek değeri esas alınır. (K.V.K. Md. 14/6)

Vergi Usul Kanunu'nun 265'inci maddesi hükmüne göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer; net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

6.1.5. Deprem Bölgesine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımların indirimi konusunda genel hükümler bu doğrultuda olmakla beraber, yurdumuzda 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara bölgesi ve civarında yaşanmış olan deprem gibi büyük afetlerin olması durumunda uygulanmak üzere özel hükümler de mevcut bulunmaktadır. 15.05.1959 tarih ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunun 44 ve 45 inci maddelerine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu Kanunun 33 üncü maddesi gereği kurulan fona verilen hisseler, verildikleri yılın yıllık beyannamesi ile beyan edilen gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilecek, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan milli yardım komitesi ve mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar da gider olarak dikkate alınabilecektir.

03.09.1999 tarih ve 23805 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 64 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de³ açıklanmış olduğu gibi; umumi hayata müessir afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz mukabili yapılacak nakdi ve aynı bağışlar, aşağıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan miktarlarla sınırlı olmaksızın yıllık beyanname ile beyan edilen gelirlerden veya kurum kazancından indirilebilecek ya da gider olarak dikkate alınabilecektir.

6.1.6. Okul, yurt inşaa ve sağık tesislerine veya bunların faaliyetlerinin devamı için yapılan harcama, bağış ve yardımlar:

4842 sayılı Kanunun 19.maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin 6 numaralı bendine birinci bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent eklenmiştir;

"Yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşaa dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaa için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde hasıllattan gider olarak indirilebilir."

Diğer taraftan anılan bentte yer alan uygulama kapsamına 4972 sayılı Kanunla sağık tesisleri de dahil edilmiş olup, K.V.K.'nin 14.maddesinin 6 numaralı bendine 4842 sayılı kanunla eklenen alt bent hükmü uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından;

³ 64 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı 03.09.1999 tarih ve 23805 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Genel bütçeye dahil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köy tüzel kişiliklerine,
- Ve bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere,

Bağışlanan, okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu (normal yörelerde yüz, kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak kapasitesinden az olmamak kaydıyla) inşaaı dolayısıyla doğrudan yapılan harcamaların tamamı, yukarıda sayılan kuruluşlardan bu tür tesisleri yapanlara yapılan her türlü bağış ve yardımın tamamı ve bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımın tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak 4842 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, sınırsız indirim olanağından ancak bu tarihten sonra yapılan bağış ve yardımlar için yararlanılabilecektir.⁴

6.1.7. Kültürel Varlıkların Korunmasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar:

01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddenin 6 numaralı bendine eklenen alt bent hükmü uyarınca; Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar ile belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması amacıyla abide eserin kayıtlı olduğu kurum veya kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Anılan bent hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kültürel varlıkların korunması amacıyla yapılan bağışlardan kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek olanlara ilişkin şartlar şunlardır;

- Bağış ve yardımların Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı olan ve Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser olarak tescil edilen abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması amacıyla abide eserin kayıtlı olduğu kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

- Bağış ve yardımların belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan ve Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması amacıyla abide eserin kayıtlı olduğu kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

- Yapılacak bağışın abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması için yapılması gerekmektedir.

6.2. Ar-Ge Harcamaları Yapan Kurumlarda Vergi Ertelemesi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde, kendi bünyesinde araştırma ve geliştirme harcamaları yapan kurumlarda, yıllık kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek üç yıl süre ile tecil edilebilmesi imkanı tanınmıştır. Tecil edilecek vergi, yıllık kurumlar vergisinin %20'si ve yapılmış olan söz konusu araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını da geçemeyecektir.

⁴ 249 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği. İlgili Tebliğ, 08.05.2003 tarih ve 25102 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu yönde tecil talebinde bulunan mükelleflerin söz konusu harcamaları yaptıkları yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden önce Maliye Bakanlığı'na belli bilgileri ihtiva eden belgelerle başvurması ve bunun üzerine Bakanlığın uygun gördüğü şekilde Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna veya üniversitelerle kurumun araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara başvurarak yapılacak inceleme sonucunda bir uygunluk raporunun alınması gerekmektedir.

Ertelenecek verginin hesabında, yıllık beyan esnasında hesaplanan verginin mahsuplardan (geçici vergi ve varsa kesinti yoluyla alınmış vergilerin) önceki tutarı esas alınır. Ertelenen kurumlar vergisi, üç yıl içinde üç eşit taksitte, ilgili dönemlerin kurumlar vergisi taksitleri ile birlikte ve faizsiz olarak ödenmektedir. Örneğin 2003 yılına ait ertelenen kurumlar vergisi; 2004, 2005 ve 2006 yıllarının Nisan aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

7- Geçmiş Yıl Zararları

7.1. Yurt İçi Faaliyetlerden Doğan Zararlar

Yurt içi faaliyetlerden doğan zararlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/7.maddesi hükmü uyarınca beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar safi kurum kazancının tespitinde hasılattan indirilebilir. Ancak bu indirim hakkının kullanılabilmesi için her yıla ait zararın bilançoda ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Geçmiş yıl zararı, indirim hakkının doğduğu yıl hasılatından gider olarak indirilmelidir. Zarar indirim olanağının doğduğu ilk yıl kullanılmayan indirim hakkı, sonraki yıllarda kullanılamayacaktır. Ancak, V.U.K.'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde bu nedene fazla ödenen verginin iadesinin talep edilmesi mümkündür.

7.2. Matrah Artırımında Bulunulan Yıllara İlişkin Zararlar

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 7 nci maddesinin 11 numaralı fıkrasında, "Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait **zararların %50'si**, 2002 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2002 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir. Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefinin 2001 yılı mali zararı 50 milyar lira ise ve bu mükellef 2001 yılı için kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunursa, Mart 2004' te vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde 2003 yılına ilişkin olarak beyan edeceği ticari kazancından 2001 yılı zararı olarak düşebileceği azami tutar $50.000.000.000 / 2 = 25.000.000.000$ lira olacaktır.

7.3. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin (7) numaralı bendine eklenen hükme göre, kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararlarının Türkiye'de beyan edilecek olan kurum kazancından gider olarak indirilmesi belirli esaslara bağlanmış ve bu esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini 34 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kullanmıştır. Anılan tebliğde yurt dışı zararların kurum kazancından gider olarak indirilmesi, aşağıda belirtilen usul ve esaslara tabi tutulmuştur.

7.3.1. Yurt Dışı Zararlarının Tevsiki:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin (7) numaralı bendi hükmüne göre, kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan gider olarak indirebilmeleri için, faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre bayan ettikleri vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvelinin, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kâr-zarar cetvelinin, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk Elçilik veya Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

7.3.2. Her Yıl İçin Denetim Yaptırma Zorunluluğu:

Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını, her yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançtan indirmeleri mümkün değildir.

7.3.3. Yurt Dışında Zarar Mahsubu:

Türkiye'de gider olarak indirilen yurt dışı zararın, yabancı ülkede, elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, indirim veya mahsuptan önceki tutar olacaktır.

7.3.4. Faaliyet Sonuçlarının Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilme Zamanı ve Değerlendirilmesi:

Faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilme zamanı yukarıda kesin sınırları ile belirtildiğinden, yabancı para cinsinden belli olan söz konusu meblağ, T.C. Merkez Bankası'nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinden ve beyan edilmesinden sonra, bu kazancın karşılığı yabancı paranın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paranın kurunda meydana gelen değişikliğin yabancı paranın yurda getirildiği yılın genel netice hesaplarına ayrıca intikal ettirileceği tabiidir. Faaliyette

bulunulan ülkedeki kârlar, Türkiye’de genel netice hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararlar da aynı para cinsinden intikal ettirecektir.

8- Devir Alınan veya Bölünen Kurumun Son 5 Yıllık Zararları:

4684 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin (7) numaralı bendinde yapılan değişiklik ile aynı sektörde faaliyet göstermesi ve son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni sürelerinde verilmiş olmaları koşuluyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39.maddeleri uyarınca devir alınan kurumlar ile 38.madde çerçevesinde bölünen kurumların son 5 yıllık zararları devir alan kurumlar tarafından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak devralan kurumların indirim konusu yapabileceği zarar tutarı devrolan veya bölünen kurumun devir veya müfeseh oldukları tarihteki bilançolarının zarar dışındaki aktif toplamlarını geçemeyecektir. 4684 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme öncesinde devir alınan veya bölünen kurumlara ait zararlar indirim konusu yapılamamaktaydı.

9- Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları İle Özel Finans Kurumlarınca Ödenen Kâr Payları:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesine 2362 sayılı Kanunla eklenen ve 3239 sayılı Kanunla değişiklik yapılan 8 numaralı bent hükmü ile; “Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları” kurum kazancından indirilecek giderler arasına dahil edilmiştir. Esas itibariyle bu giderler faiz giderlerinde olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1.maddesi çerçevesinde ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesine yönelik giderler kapsamında da indirim konusu edilebilecektir. Ancak, bu bentte bu giderler ismen sayılmak suretiyle konuya açıklık kazandırılmıştır.

IV- ÖZEL KANUNLAR UYARINCA SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler sadece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen hükümlerle sınırlı değildir. Bir çok özel kanunda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş olup, bu giderler genellikle sosyal amaçlı bağış ve yardımlara ilişkindir. Özel Kanunlarda yapılan düzenlemeler uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilen giderlerden bir kısmı aşağıdaki gibidir.

1- Vergi Usul Kanunu'nun 270.maddesinin son fıkrası hükmünde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekle veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir denilmek suretiyle bu giderlerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir.

2- Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak indirilmesi kabul edilebilecek katma değer vergileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

a. Binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. (K.D.V.K. Md.30/b ve Md. 58).

b. Zayi olan mallar nedeniyle indirim konusu yapılamayan katma değer vergileri gider olarak dikkate alınabilecektir. (K.D.V.K. Md. 30/c)

c. Promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden satışı yapılan malın tabii olduğu orana isabet eden kısım hariç, kalan kısım gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilir. (K.D.V.K. GT. 50)

d. Bankalarda yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından gider olarak dikkate alınabilir.

3- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesine göre, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar ile II Sayılı tarifede belirtilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilir.

4- 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15.maddesinin 6/c alt bendi hükmü uyarınca, bankaların tasarruf mevduatı sigorta fonuna ödedikleri tutarlar kurumlar vergisi mükellefi olan bankaların kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 20.maddesinin 6/c bendinde, özel finans kurumlarında gerçek kişiler adına açılan özel cari hesaplarda ve kar ve zarara katılma hesaplarında toplanan tasarrufların güvence altına alınması amacıyla Güvence Fonu oluşturulmuştur. Güvence Fonu'nun kaynakları; güvence primlerinden, 10.maddeye göre zamanaşımına uğrayan, özel finans kurumları nezdindeki hesap, emanet ve alacaklardan, kuruluş izni verilen özel finans kurumlarının kurucularının, 7.maddenin (2) numaralı fıkrasının (d) bendinde belirtilen asgari sermayenin yüzde onu tutarında Güvence Fonuna yatıracakları sisteme giriş payından, 8.maddesinin (2) numaralı fıkrası hükümleri çerçevesinde, devralan bakımından verilen hisse devir izinlerinde, özel finans kurumunun sermayesini temsil eden hisseleri devralan ortaklar tarafından, devralınan hisselerin nominal bedelinin veya borsa değeri daha yüksek olduğu takdirde borsa değerinin yüzde biri oranında Güvence Fonuna yatırılacak tutarlardan, Bankalar Kanunu hükümlerine aykırılık dolayısıyla özel finans kurumlarının görevli ve ilgili mensupları ile özel finans kurumlarına karşı işlenen suçlardan dolayı üçüncü kişilere karşı hükmolunacak adli para cezaları ile özel finans kurumlarına uygulanacak idari para cezalarının yüzde ellisinden ve Güvence Fonu mevcudunun gelirleri ile sair gelirlerden oluşur. Bu kapsamda olmak üzere özel finans kurumlarınca Güvence Fonuna ödenen primler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

5- Ayrıca aşağıda yer alan Kanunlar çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar da gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespiti esnasında indirim konusu edilebilir.

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu çerçevesinde yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,
- 5434 Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- 3708 sayılı Yüksek Öğrenim Kanunu çerçevesinde üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine yapılan bağış ve yardımlar,
- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu çerçevesinde yapılan **para bağışları**,

- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Kanunu çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan **nakdi bağışlar**,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,

6. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4644 sayılı Kanunla değişik ek 3.maddesinde sportif faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yapacakları aynı ve/veya nakdi harcamaların kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Sponsorluk harcamalarına ilişkin usul ve esaslar, 13.09.2001 tarih ve 24522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği"nde düzenlenmiştir.