

20 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Resmi Gazete Tarihi : 08.05.1981
Resmi Gazete Sayısı : 17334

27/12/1980 gnl ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 24/12/1980 tarih ve 2362 sayılı Kanunla, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun, 24/12/1980 tarih, 2361 sayılı ve 1/5/1981 tarih, 2454 sayılı Kanunlarla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bazı maddeleri değiştirilmiş bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin kurumları ilgilendiren hükümleri konusunda aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli grlmştir.

I _ MEVZU VE MÜKELLEFLER:

a) Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında sendikaların Dernek sayılacağı hususuna açıklık kazandırılmıştır.

Kurumlar Vergisi kanununun 1 inci maddesinin (D) bendi ile "Dernek ve Vakıfların iktisadi işletmeleri"nin kazançları vergi mevzuuna alınmıştır. Sendikaların iktisadi işletmelerinin de Kurumlar Vergisi mevzuu içinde mtala edilmesi Kurumlar Vergisi Kanununun amacına tamamen uygun olduğu halde, söz konusu işletmelerin kanunda ismen belirtilmemiş olması bunların vergilendirilmesinde tereddütlerin doğmasına sebep olmaktadır. Sendikaların dernek hükmünde olduğu söz konusu maddenin ikinci fıkrasında belirtilmek suretiyle bunların iktisadi işletmelerinin de vergiye tabi olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

b) Kooperatifler mevcut hukuki duruma uygun olarak yeniden tanımlanmışlardır: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde yapılan değişikliklerle, kooperatiflerle ilgili mevcut hukuki duruma uygun bir düzenleme getirilmiştir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun kooperatiflere ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmış bulunduğundan, maddenin "kooperatif şirketler" şeklindeki matlabı "kooperatifler" olarak değiştirilmiş ve madde metninde de "Türk Ticaret Kanunu ve özel kanunlara göre kurulan" ibaresi yerine "1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan" ibaresi ikame olunmuştur. Yapılan Değişiklik l 163 sayılı Kooperatifler Kanununa uygunluk sağlamak gayerine yönelik olup başkaca bir anlam ve uygulama değişikliğine ilişkin bulunmamaktadır.

Bu düzenlemeye paralel olarak kanunun çeşitli maddelerinde yer alan "kooperatif şirketler" ibaresi "kooperatifler" olarak değiştirilmiştir.

c) İktisadi kamu müesseselerinin mükellefiyetinin tayini konusuna açıklık kazandırılmıştır:

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasına yapılan ilavelerle, bu kurumların mükellefiyetlerinin tayini konusunda ortaya çıkan bazı tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu anlayış içinde yapılan belirlemelerle, Bu kurumlarda "faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması" veya "işyerlerinin bulunmaması" hallerinin de mükellefiyete etkili olmayacağı hususuna açıklık kazandırılmıştır.

d) Yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmelerin mükellefiyetinin tayini konusuna açıklık kazandırılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasına yapılan ilave ile bu kurumların mükellefiyetlerinin tayini konusunda ortaya çıkan bazı tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu

anlayış içinde yapılan belirlemeyle, bu kurumlarda "işyerlerinin bulunmaması" halinin de mükellefiyete etkili olamayacağı hususuna açıklık kazandırılmıştır.

II _ MUAFLIKLAR:

a) Vergiden Muaf Tutulacak Emekli ve Yardım Sandıkları yeniden belirlenmiştir:

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 9 numaralı bendinde yapılan değişiklikle vergiden muaf tutulacak emekli ve yardım sandıkları yeniden belirlenmiştir.

Bu bendin değişiklik yapılmadan önceki şeklinde, tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları herhangi bir koşula bağlı olmaksızın Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardı. Bu hüküm uyarınca tüzel kişiliği haiz olmak üzere dernek veya vakıf statüsünde çok sayıda emekli ve yardım sandıkları kurulmuş olup, bu teşekküller çeşitli alanlarda kurumlar vergisi mevzuuna giren faaliyetlerde buldukları halde, mevcut hükümler çerçevesinde bunların vergilendirilmeleri mümkün olmamıştır.

9 numaralı bent hükmü; T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kurumları şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişikliğe göre, bir emekli ya da yardım sandığı ile Sosyal Sigorta Kurumunun vergi muafiyetini haiz olabilmesi için tüzel kişiliğinin yanında ayrıca "kanunla kurulmuş olma" şartı da aranacaktır. Şu kadar ki emekli ve yardım sandıkları genellikle dernek veya vakıf şeklinde kurulduklarından Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesi gereğince bunların dernek veya vakıf olarak Kurumlar Vergisi mükellefiyetine girmesi söz konusu olmayıp, iktisadi işletmelerin mevcudiyeti halinde bu işletmeleri Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.

b) Mahalli idareler ile bunların birlikleri veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmeleri" muafiyet kapsamına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 11 numaralı bend hükmüne yapılan ilave ile il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen "soğuk hava deposu işletmeleri"nin de vergiden muaf tutulması sağlanmıştır.

c) Derneklere ait lokal, gazino ve lokanta işletmeleri için tanınan vergi muafiyeti kaldırılmıştır:

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 15 numaralı bend hükmü ile "Derneklere ait olup münhasıran üyelerin istifadesine tahsis edilen ve alkollü içki vermeyen lokal, gazino ve lokanta işletmeleri" için öngörülmüş olan vergi muafiyeti kaldırılmıştır.

Bu itibarla, bundan böyle derneklerce işletilen söz konusu işletmeler kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Öte yandan 15 numaralı bend hükmünün bu şekilde kaldırılması sonucu, önceden 18 numaralı bentde düzenlenen "Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınan Vakıflar"a ilişkin muafiyet hükmü aynı haliyle 15 numaralı bende aktarılmıştır.

d) Maddenin Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden muaf tutulması şartlarını belirleyen 16 numaralı bendinde "kooperatif şirketler" ibaresi "kooperatifler" olarak değiştirilmiştir.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, kooperatifleri 1 inci maddesiyle Kurumlar Vergisine tabi tutarken, bu genel prensipten 7 nci maddenin 16 numaralı bendi ile ayrılmış ve esas mukavelelerinde, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyaç akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunmaması ve fiiliyatta da bu kayıt şartlarına uyulması halinde sözü edilen kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden muafiyetini kabul etmiştir. Buna göre esas mukavelesinde,

yukarıdaki hususlardan herhangi biri bulunmayan ya da bulunmasına rağmen fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatif kazançları yine bu bentte değişiklik yapılmadan önceki gibi Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

Ancak, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "Gelir Gider farklarının bölünmesi ve paylara faiz verilmesi" ne ilişkin 38 inci maddesinde, ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen gelir-gider farkından belirli şartlarda ortakların sermaye paylarına göre en çok % 7 oranına kadar faiz dağıtılmasının kooperatifin muafiyetini ihlal edecek şekilde "sermaye üzerinden kazanç dağıtımı" mahiyetinde kabul edilmemesi gerekir. Diğer taraftan 1163 sayılı Kanunun 1 inci maddesindeki tanıma uygun olarak, kooperatifin faaliyet konusu, ortakların belirli ekonomik menfaatlerinin korunması ve mesleki ihtiyaçlarının karşılıklı yardım ve dayanışma ile sağlanması amacıyla uygun olmalıdır.

e) K.V.K.'nun 7 nci maddesinin 17 numaralı bendinde yapılan ilave ile, "Devletle aktolunan mukavelelerle" ibaresi yerine "Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak aktettiği mukavelelerle" ibaresi kullanılmış ve bu suretle anılan bend hükmüne açıklık getirilmiştir.

Söz konusu ibare değişikliği, aynı amaçla, vergiden muafılığı kabul edilmiş menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri ile ilgili 8 inci maddenin 3 numaralı bendinde ve bunların giderlerine ilişkin 15 inci maddenin 7 numaralı bend hükmünde de aynen gerçekleştirilmiştir.

III _ İSTİSNALAR:

a) İştirak Kazançları İstisnası Şarta Bağlı Olmaktan Çıkarılmıştır:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendinde yapılan değişiklikle iştirak kazançları istisnası evvelce kanunda öngörülen şartlara bağlı olmaktan çıkarılmıştır. Bu itibarla tam mükellefiyete tabi kurumların 1/1/1981 tarihinden itibaren elde edcekleri iştirak kazançları şarta bağlı olmaksızın Kurumlar Vergisi istisnasından faydalanacaktır.

İstisna konusunda getirilen yeni hükmün geriye yürütülmesi mümkün bulunmadığından 1980 yılında, kanunda evvelce mevcut şartları taşımayan nitelikte iştirak kazancı elde eden kurumların istisnadan yararlanamayacakları tabidir.

b) Kooperatiflerdeki Risturn İstisnasına İlişkin Hükümlerde Yapılan Değişiklikler:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 numaralı bendinde yapılan değişikliklerle kooperatiflerdeki risturn istisnasına ilişkin hükümlere açıklık kazandırılmıştır.

Bu amaçla, istisna konusu olacak risturnların; istihlak kooperatiflerinde ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre, istihsal kooperatiflerinde ise ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanacağı hususu Kanunda açıklığa kavuşturulmuştur.

aa) İstihlak kooperatiflerinde risturn istisnası:

İstihlak kooperatiflerinde, ortakların satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, "şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama" amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (örneğin elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vs.) sağladıkları kurum kazançları Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazançtan, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin kazancın tefrikinde, bu tür mallara ilişkin iş hacminin ortaklarla yapılan genel iş hacmine olan nisbeti esas tutulur.

bb) İstihsal Kooperatiflerinde risturn istisnası:

Yeni bent hükmüne göre, ortakların ancak kendileri tarafından istihsal edilip kooperatife sattıkları mallar ile münhasıran kendi istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

Öteyandan söz konusu bendin ikinci fıkrasına yapılan ilave ile "ortaklarla, ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmünün uygulanamayacağı" ifade edilmiştir.

Hemen belirtmek gerekir ki; 8 inci maddede düzenlenmiş bulunan risturn istisnası Kurumlar Vergisinden muaf olmayan kooperatifler için geçerli bulunmaktadır. Zira, Kanunun kooperatiflerde muafiyeti düzenleyen 7/16 ncı maddesinde öngörülen şartlara uyan kooperatifler Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmadıklarından bu niteliği haiz kooperatifler kazançlarının tamamını, yukarıda açıklanan sınırlamaya tabi olmaksızın risturn olarak vergilemeden dağıtabileceklerdir.

c) Maden Suları İmtiyazının İşletilmesine İlişkin İstisna Hükümü Kaldırılmıştır:

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinde yer alan maden suları imtiyazının işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna hükmü kaldırılarak, yerine aşağıda açıklanan yeni bir istisna hükmü konulmuştur.

d) Yurt Dışı İnşaat, Onarma ve Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna:

Kurumlar Vergisi K.'nun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendine getirilen yeni bir hükümlerle, yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların, bu kazançlara tekabül eden dövizin yurda getirildiğinin ve kesin satışının yapıldığının kambiyo mevzuatı gereğince tevsiki şartıyla Kurumlar Vergisinden müstesna tutulması sağlanmıştır.

e) Sanayi Ürünlerinin İhracına İlişkin İstisna:

K.V.K.'nun 8 inci maddesinin 6 numaralı bendinde yer alan vakıf paylarına ilişkin istisna hükmü, yapılan bir ilave ile anılan maddenin 11 numaralı bendine aktarılırken, 6 numaralı bentde yeni bir istisna hükmü öngörülmüştür.

Sanayi ürünleri ihracına ilişkin bu istisna hükmüyle ilgili özellikler şöyle sıralanabilir.

- İhraç edilecek malların sanayi ürünü niteliğini taşıması gerekmektedir. Sanayi ürünü 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununda şöyle ifade edilmektedir.

"Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiğini, makina, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle maddelerin çıkarılıp işlendiği yerler (Sanayi işletmesi) ve buralarda yapılan işler (Sanayi İşlerisanayi Ürünleri) sayılır,"

Sanayi ürünleri ana gruplar halinde Tebliğe ekli listede belirtilmiştir. Şu kadar ki bu listede yer alan deri, çinko, kalay, kurşun, gümüş, altın gibi maddelerin sanayi ürünü sayılabilmesi için yukarıda yer verilen tanıma uygun olarak değişikliğe tabi tutulmuş veya işlenmiş olması zorunludur.

- İstisna için öngörülen diğer bir şart, ihracat tutarının 250.000 Amerikan Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşması gereğidir. 250.000 Amerikan Dolarının aşıp aşılmadığının hesabında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Amerikan Doları dışında diğer bir yabancı para ile ihracat söz konusu ise fiili ihrac tarihinde geçerli olan parite (Amerikan Doları/Diğer Yabancı Para Paritesi) dikkate alınacaktır.

- İstisna ihracat kazancı ile sınırlı olmayıp, kurumun varsa diğer kazanç kısmına da uygulanacaktır. Ancak aynı yıl içinde yararlanılamayan istisnadan, sonraki yıllar yararlanmak mümkün olmayacaktır.

Bilindiği üzere istisnalar, kural olarak, istisna konusu kazancın elde edildiği veya istisna için öngörülen işlemin (örneğin ihracat veya yatırımın) gerçekleştiği dönem kazançlarına uygulanır.

Kazancın doğrudan istisna edilmesi hallerinde istisnanın uygulanacağı dönem doğal olarak kazancın elde edildiği dönem olacaktır. (İştirak kazançları ve vergiden muaf menkul kıymet faizlerinde olduğu gibi) Ancak istisna miktarı, doğrudan doğruya kazancın değil, sanayi ürünleri ihracatına ilişkin istisnada olduğu gibi "hasılatın" veya yatırım indirimi istisnasında olduğu gibi "harcamanın" bir oranı olarak belirlendiği hallerde, o yıla ilişkin kazancın tamamının istisnadan yararlanamaması halinde sonraki yıl kazançlarına istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı bazı tereddütlere yol açmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine ilişkin hükümleri, yatırım istisnası açısından sorunu çözmektedir. Söz konusu düzenlemeye göre kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılmayan indirimlerden sonraki yıllarda yararlanmak mümkün olabilmektedir.

Sanayi ürünleri, yaş, meyve, sebze ve su ürünleri ihracatı ile dış navlun istisnaları bakımından kanunda özel bir düzenleme yapılmadığından temel kural gereği, varsa sadece o dönem kazancının istisnadan yararlanması mümkündür. Yaralanılmayan istisna kısmı hiçbir şekilde sonraki yıl kazançlarından düşülmeyecektir.

- İstisnanın hesabında, ihracat tutarının ilk yıl için % 20'si sonraki yıllarda bir önceki yıla göre artan ihracat hasılatının % 30'u ile, bakiyesinin % 15'i dikkate alınacaktır. Artan ihracatın hesabında kur değişimlerinden dolayı meydana gelen artışların dikkate alınmayacağı kanunda özel olarak belirtilmiştir.

ÖRNEK:

Sanayi ürünü ihracatı yapan Anonim Şirketin 1981 ve 1982 yıllardaki ihracatı şöyledir.

	<u>TL.</u>	<u>Amerikan Doları</u>	<u>Ortalama Kur TL.</u>
1981	30.000.000	300.000	100
1982	36.000.000	300.000	120

Birinci yıl ihracatı için kurum kazancından istisna edilecek tutar, 30.000.000 liranın % 20'si olan $(30.000.000 \times \% 20) = 6.000.000$ lira olarak hesaplanacaktır.

İkinci yılda uygulanacak istisnanın hesabında ise önce artan ihracatın bulunup, bulunmadığının tayini gerekmektedir. Türk lirası olarak ihracat 6.000.000 lira artmıştır. Ancak artış reel bir artış olmayıp kur değişikliklerinden oluşmuş bir fazlalıktır. Bu itibarla % 30 oranının uygulanacağı bir tutar söz konusu değildir. İhracatın tamamına, yani 36.000.000 liraya % 15 oranı uygulanarak $(36.000.000 \times \% 15) = 5.400.000$.- lira istisnadan faydalanacak tutar olarak tesbit edilecek ve safi kurum kazancından tenzil edilecektir.

ÖRNEK:

Sanayi ürünü ihracı yapan bir kurumun 1981 ve 1982 yıllarındaki ihracatı şöyledir.

	<u>TL.</u>	<u>Amerikan Doları</u>	<u>Ortalama Kur TL.</u>
1981	30.000.000	300.000	100
1982	42.000.000	350.000	120

Birinci yıl ihracatı için kurum kazancından istisna edilecek tutar. $(30.000.000 \times \% 20) = 6.000.000$ lira olarak hesaplanacaktır.

İkinci yılda artan ihracat 12.000.000 liradır. Ancak bu artışın tamamına % 30 oranının uygulanması söz konusu değildir. Zira artışın bir bölümü kur değişikliklerinden kaynaklanmaktadır. Reel artışı bulabilmek için 50.000 Amerikan Dolarlık ihracat artışının, o yılki ortalama kur değeri ile çarpılması gerekir. Bu durumda reel artış $50.000 \times 120.-TL.=6.000.000$ lira olacaktır. Dolayısıyla toplam istisna tutarı şöyle hesaplanacaktır.

<u>İhracat Tutarı TL.</u>	<u>Oran</u>	<u>İstisna Tutarı TL.</u>
6.000.000x	% 30 =	1.800.000
<u>36.000.000x</u>	<u>% 15 =</u>	<u>5.400.000</u>
TOPLAM 42.000.000		7.200.000

ÖRNEK:

100.000 \$	95 TL.=	9.500.000.-TL.
100.000 \$	100 TL.=	10.000.000.-TL.
100.000 \$	135 TL.=	13.500.000.-TL.
<u>100.000 \$</u>	<u>150 TL.=</u>	<u>15.000.000.-TL.</u>
400.000 \$		48.000.000.-TL.

Bu rakamlara göre bir doların ortalama kuru $48.000.000 TL/400.000 \$=120 TL.$ olarak hesaplanır.

_ Ötedenberi ihracat yapan kurumlarda yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, söz konusu şartların gerçekleştiği ilk dönem ihracatın ilk yılı sayılır.

_ İstinadan yararlanmaya başladıktan sonra bazı yıllar öngörülen hadlerin altında kalınması, ya da hiç ihracat yapılmaması durumu doğarsa şartların gerçekleştiği ilk yıl için % 20 oranı uygulanacaktır.

ÖRNEK:

1981 yılı ihracat tutarı = 251.000 Amerikan Doları

1982 yılı ihracat tutarı = 200.000 Amerikan Doları

1983 yılı ihracat tutarı = 500.000 Amerikan Doları

1983 yılı ihracat hasılatının tamamına % 20 nisbeti uygulanacaktır. (Çünkü bir önceki yılda aranılan 250.000 dolarlık sınırın aşılması nedeniyle ihracat istisnasından faydalanılamamıştır.)

_ İstisna esas itibariyle imalatçı kurumların ihracatı için öngörülmüştür. Ancak ihraç edildiğinin tevsiki koşuluyla imalatçı kurumlar tarafından ihracatçılara yapılan satışlar da yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat olarak kabul edilecektir. Bu halde ihracatçıların kurum olması şart değildir.

İhracatın tevsiki şu yolla olacaktır. İhracatçı firma gümrük çıkış beyannamesinin tasdikli bir örneğini, durumu açıklayan bir yazı ekinde imalatçı kuruma gönderecektir. Ancak gönderilmeden önce, bu yazının bir örneği ihracatçı kuruluş tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine tevdi edilecek, imalatçı kuruma gönderilecek örneği ise, "Bir örneği Dairemize verilmiştir" şerhi ile Vergi Dairesince tasdik edilecektir.

İhracatçılar vasıtasıyla yapılan ihracatlarda, imalatçı kurum açısından 250.000 Amerikan Doları olarak tayin edilen sınırın aşılmaması için, imalatçı kurumun Kurumlar Vergisi beyannamesini vereceği süreye kadar gerçekleşemezse, düzeltme yolu ile imalatçı kuruma ret ve iade yapılacaktır.

İmalatçı kurumların ihracatçılara yaptığı satışın tarihi ile, fiili ihraç tarihi arasındaki zaman farkı bazı hallerde dönem farkına yol açabilir. Bu takdirde; ihracatın tevsiki, imalatçı kurumun Kurumlar Vergisi beyannamesini vereceği süreye kadar gerçekleşemezse, düzeltme yolu ile imalatçı kuruma ret ve iade yapılacaktır.

İmalatçı kurum ile ihracatçı arasına başka bir firmanın girmesi halinde, imalatçı kurum için istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır.

- İmalatçı kurumların söz konusu istisnadan faydalanabilmelerini temin edecek ihracat tutarının hesabında ihracatçılara yapılan satışların dikkate alınabilmesi için, bu sanayi ürünlerinin ihracatçılarınca herhangi bir nitelik değişikliği yapılmadan aynen ihracı gerekir. İhracatçının malın terkiibini değiştirerek ihraç etmesi halinde kendisi imalatçı kurum sayılacak ve imalatçılar için öngörülen oranda istisnadan faydalanacaktır.

- Geçmiş yıl zararları Kurumlar Vergisi Kanununun 14/7 nci maddesinde indirilecek giderler arasında sayıldığından, ilgili yıl kurum kazancından önce varsa geçmiş yıllar zararları mahsup edilecek ancak arta kalan kâra istisna uygulanacaktır.

- Sanayi ürünü ihraç etmek ve yıllık ihracat tutarı 250.000 Amerikan Dolarını aşmak koşuluyla ihracatçı kurumların da bu istisnadan 1/4 oranında yararlanması öngörülmüştür. İhracatçı kurumların ihraç konusu sanayi ürünlerini, kurum statüsündeki imalatçılardan almaları şart değildir. Kurum olmayan imalatçılardan almaları halinde de istisna geçerli olacaktır.

f) Yaş meyva, sebze ve su ürünlerinin ihracına ilişkin istisna:

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine eklenen 7 numaralı bend ile yaş meyva, sebze ve su ürünleri ihracından sağlanan hasılatın belli bir oran dahilinde kurum kazancından istisnası öngörülmüştür.

Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin özellikler esas itibariyle sanayi ürünleri ihracatına ilişkin istisna ile paralellik göstermektedir. Farklılık gösteren noktalar ise şöyle sıralanabilir,

- İstisna için asgari ihracat tutarı tayin edilmemiştir.

- İstisna hem üretici kurumlar için, hem de ihracatçı kurumlar için aynı oranda uygulanacaktır.

İstisnanın hesabında ihracat tutarının ilk yıl için % 20'si sonraki yıllarda bir önceki yıla göre artan ihracatın % 30'u ile bakiyesinin % 15'i dikkate alınacaktır.

ÖRNEK:

Yaş meyva, sebze ve su ürünleri ihracı yapan bir kurumun 1981 ve 1982 yıllarındaki ihracatı şöyledir.

	TL.	Amerikan Doları	Ortalama Kur TL.
1981	10.000.000	100.000	100
1982	19.500.000	150.000	130

Birinci yıl ihracatı için kurum kazancından istisna edilecek tutar, 10.000.000 liranın % 20'si olan (10.000.000 x %20) = 2.000.000 lira olarak hesaplanacaktır.

İkinci yılda artan ihracat 9.500.000 liradır. Ancak bu artışın bir bölümü kur değişikliklerinden kaynaklanmaktadır. Reel artışı bulabilmek için 50.000 dolarlık ihracat artışının ortalama kur değeri ile çarpılması gerekir. Bu durumda reel artış 50.000 x 130 = 6.500.000 lira olacaktır. Dolayısıyla toplam istisna tutarı şöyle hesaplanacaktır.

İhracat Tutarı TL.	Oran	İstisna Tutarı TL.
6.500.000x	% 30 =	1.950.000
<u>13.000.000x</u>	<u>% 15=</u>	<u>1.950.000</u>
TOPLAM 19.500.000		3.900.000

g) Dış Navlun Hasılatına İlişkin İstisna:

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine eklenen 8 numaralı bent ile Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin teşvik edilmesi kaydıyla dış navlun hasılatının belli bir oran dahilinde kurum kazancından istisnası öngörülmüştür.

Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin özellikler de sanayi ürünleri ihracatına ilişkin istisna hükmü ile paralellik göstermektedir. Farklılık arzeden tek nokta istisna için asgari bir had tayin edilmemiş olmasıdır.

h) Yatırım İndirimi İstisnası:

Önceden Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 5 numaralı bendinde ayrı bir fıkra halinde yer alan yatırım indirimi istisnasına ilişkin hüküm, getirilen değişiklikle aynı maddenin 9 numaralı bend hükmü olarak yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine ilişkin hükümlerine göre saptanacak yatırım indirimi, sermaye şirketleri ve kooperatifler hakkında da uygulanacaktır. Ancak gelir vergisi mükelleflerinden farklı olarak kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar dolayısıyla, yatırımcı sermaye şirketleri ile kooperatiflerin bu yatırımları için uygulanacak nispet % 60 olarak belirlenmiştir.

Gerek söz konusu oran değişikliği, gerekse de Gelir Vergisi Kanununda yatırım indirimine ilişkin hükümlerde yapılan değişiklikler nedeniyle, kanunun yürürlüğe girdiği 1/1/1981 tarihinden sonraki uygulama eski uygulamaya göre farklılık gösterecektir. Bu itibarla 2362 sayılı Kanunla getirilen Geçici 5 inci madde hükmü ile, 1/1/1981 tarihinden önce yapılmış olan yatırım indirimine konu yatırım harcamalarına yatırım indirimine ilişkin eski hükümlerin, bu tarihten sonra yapılacak yatırım harcamalarına ise yatırım indirimine ilişkin yeni hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş ve 1/1/1981 tarihinden önce başladığı halde henüz bitmemiş olan yatırım indirimine konu yatırımlar nedeniyle uygulanacak yatırım indirimi tutarının bu hükme göre hesaplanacak indirimler toplamını geçemeyeceği ifade edilmiştir.

i) Turizm müesseselerinde döviz gelirlerine tekabül eden kazançlara ilişkin istisna:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesine eklenen 10 numaralı bent hükmü ile Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde "Turizm Müessesesi" belgesi almış olan kurumların elde ettikleri döviz gelirlerine tekabül eden kazançların belli bir oran dahilinde vergiden istisnası öngörülmüştür.

Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin özellikleri şöylece sıralayabiliriz.

- Turizm müesseseleri, "Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu" ve buna bağlı "Turizm Müesseseleri ve Nitelikleri Yönetmeliği"nde sayılan ve bu yönetmeliğe göre Turizm ve Tanıtma Bakanlığından" Turizm Müessesesi kuruluş belgesi veya "Turizm Müessesesi İşletme Belgesi" almış bulunan yatırım ve işletmelerdir.

Bu istisnanın hesabında benzeri diğer istisnalara göre önemli bir fark, istisnanın hasılatın bir oranı olarak değil, döviz gelirlerine tekabül eden kazancın bir oranı olarak hesaplanacağı hususudur.

- Söz konusu dövizlerin yetkili bankalara bozdurulduğunun tevsiki istisnanın uygulanabilmesi için zorunludur.

- Bu istisnanın uygulanması için asgari bir döviz hasılatı öngörülmemiştir.

- İstisna uygulaması konusundaki diğer hususlar sanayi ürünü ihracatına ilişkin istisna ile paralellik göstermektedir.

ÖRNEK:

Turizm müessesesi belgesine sahip bir Limited Şirket Tatil Köyü işletmektedir. Kurumun 1981 yılı faaliyetine ilişkin bilgiler şöyledir. Kurum bu yılda toplam 20.000.000 lira hasılat sağlamıştır. Bu hasılatın 12.000.000 liralık bölümü döviz olarak elde edilmiş ve yetkili bankalara bozdurulmuştur. Kurumun bu yıldaki tüm işletme ve genel giderleri toplam (Amortismanlar dahil) 14.000.000 liradır. Bu bilgiler ışığında istisnadan faydalanacak tutar şöyle tespit edilecektir.

	Hasılat (TL.)	Toplam İçindeki Payı	Hasılat
TL.'ye tekabül eden	8.000.000.-	% 40	
Döviz'e tekabül eden	<u>12.000.000.-</u>	<u>% 60</u>	
TOPLAM	20.000.000.-	% 100	

Kurumun safi kazancı ise tüm giderlerin tenzili sonucu (20.000.000-14.000.000=) 6.000.000.- liradır. Bu kazanç içindeki döviz gelirlerine tekabül eden pay ise basit orantı yoluyla (6.000.000 x % 60=) 3.600.000 TL. olarak hesaplanacaktır. Uygulamanın ilk yılı olduğundan, istisna tutarının hesabına esas alınacak oran % 20'dir. Bu durumda istisna tutarı (3.600.000 x %20 =) 720.000., lira olarak hesaplanacaktır. Safi kurum kazancı 6.000.000.- liradan, bulunan bu tutar tenzil edilerek kurumlar vergisi matrahı (6.000.000 - 720.000 =) 5.280.000.-TL olarak bulunacaktır.

i) Kurumlar Vergisi Kanununun aynı maddesinin 6 numaralı bendi ile "safı kurum kazancından Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara sermayeye iştirak nisbetinde ödenecek miktarlar" Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

Söz Konusu hüküm maddede 11 numaralı bent olarak yeniden düzenlenmiş ve istisnadan faydalanacak kazançların, gelirlerinin tamamını amaçlarına tahsis eden vakıflara ait olması şartı getirilmiştir.

Bilindiği gibi 903 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi gereğince kamu hizmetini azaltıcı çalışmalar yapan vakıflara Bankalar Kurulunca belirli şartlarda vergi muafiyeti tanınmaktadır. Vakıfların kamu hizmetlerini sürekli yapabilmeleri ise gelirlerinin devamlılık arzemesine bağlıdır. Vergi muafiyetine haiz bir vakfın, sermayesine katıldığı şirketlerde karın dağıtılıp vakfa intikal ettirilmemesi vakfın amacının gerçekleşmesine engel olacak ve vergi muafiyetine esas alınan "kamu hizmetlerini azaltma" görevini yerine getirmeleri imkansız hale gelecektir. Bu sebeple vakıf iştirakine isabet eden karların Kurumlar Vergisinden müstesna tutulabilmesi için iştirak edilen kurumda yetkili organın anılan karlar hakkında dağıtım kararı almış olması gerekir.

IV - FİNANSMAN FONU:

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 8 inci madde hükmüyle; sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla belli şartlarla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirilebilecekleri esası getirilmiştir.

Vergi erteleme amaçına yönelik bu hükmün uygulama esasları şöyledir.

Finansman Fonu tanımı gereği, yapılacak yatırımların finansmanında kullanılacak bir fon niteliğindedir. Bu husus kanun metninde açıkça belirlenmiştir. Bu itibarla, yatırım indirimi belgesi alınmış olmak koşuluyla (Teşvik mevzuatı gereği, uygulamada yatırım indirimi belgesi, ancak yatırımın belli bir aşamaya gelmesi halinde verilmekte olduğundan, başlangıçta fon ayrılması için teşvik belgesi alınması yeterli sayılacaktır.) yatırıma başlanmadan önceki yıl kazancından da ayrılabilir. Öteyandan yatırımın tamamlandığı yılda bu yatırım ile ilgili olarak fon ayrılması aynı ilke gereği mümkün değildir.

ÖRNEK:

Bir Limited Şirketin 1981 yılında aldığı yatırım indirimi belgesinde, yatırımın 1982-1984 yıllarında gerçekleşeceği öngörülmüştür.

Bu durumda şirket 1981 yılı kazancından finansman fonu ayırabilecektir. Belgeye uygun olarak yatırımın 1984 yılında tamamlanması halinde ise, bu yılda finansman fonu ayıramayacaktır. Zira artık 1985 yılında yapılacak bir yatırım söz konusu değildir.

- Ayrılacak Finansman Fonu kurumlar vergisi matrahının % 25'ini geçemeyecektir. Fonun safi kurum kazancından ayrılması sonucu kalan kısım kurumlar vergisi matrahını oluşturacağından, hesabın örnekteki şekilde yapılması gerekir.

ÖRNEK:

Bir Anonim Şirketin, safi kurum kazancı (varsa istisnalar düşüldükten sonra kalan kazancı) 10.000.000.- liradır. Kurumlar Vergisi matrahının % 25'ine tekabül edecek Finansman fonu şöyle hesaplanacaktır.

Safi Kazanç	10.000.000.-	x 25/100+25 =	2.000.000.-TL.
Bu durumda: Safi kurum kazancı			10.000.000.-TL.
- Finansman fonu			<u>-2.000.000.-TL.</u>
- Kurumlar V. matrahı			8.000.000.-TL.

olarak belirlenecektir. Başka bir ifadeyle kurumlar vergisi matrahının % 25'ine tekabül eden finansman fonu, safi kurum kazancının % 20'sine tekabül etmektedir.

- Kurumlar Vergisi matrahının % 25'i sınırlı olarak ayrılacak finansman fonu, ayrıca yapılacak toplam yatırım tutarını da aşamayacaktır. Yapılacak yatırım tutarının aşılması yolundaki sınırlamanın aşağıdaki ikinci örnekte gösterildiği üzere her yıl için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.

ÖRNEK:

Bir Anonim Şirket, 1981 yılında aldığı yatırım indirimi belgesine göre 20.000.000.-TL. tutarındaki yatırımını 1982 yılında gerçekleştirecektir. Şirketin 1981 yılı safi kurum kazancı 150.000.000.-TL.'dir.

Bu bilgilere göre finansman fonuna ayrılacak kurum kazancı şöyle hesaplanacaktır.

Kurumlar vergisi matrahının % 25'ine tekabül edecek tutarın, safi kurum kazancının % 20'si olduğunu önceki örnekte ifade etmiştik. Safi kurum kazancının % 20'si ise (150.000.000.-x %20=) 30.000.000.-TL.'dir. Ancak bu tutarın tamamının fona ayrılması mümkün değildir. Ayrılacak fon yapılacak yatırım tutarı ile sınırlı olacağından, kurum sadece 20.000.000.- lirayı fona ayırmak durumundadır.

ÖRNEK:

Bir Limited Şirketin 1981 yılında aldığı yatırım indirimi belgesinde, yatırımın 1982-1983 yıllarında gerçekleştirileceği öngörülmüştür. Yatırımın toplam tutarı 30.000.000.- liradır. Yatırımın 20.000.000.- liralık kısmı 1982'de, 10.000.000.-liralık kısmı ise 1983 yılında gerçekleştirilmiştir.

Bu durumda, safi kurum kazancı uygun olduğu takdirde kurum, 1981 yılında 30.000.000.- lira finansman fonuna ayırabilecektir. 1982 yılında finansman fonuna ayırabilecek tutar ise yatırımın tamamlanmayan bölümü ile sınırlıdır. Bu itibarla safi kurum kazancı uygun olduğu takdirde fona ayrılacak tutar 1982 yılında 10.000.000.-lira olacaktır.

Görüldüğü gibi yatırım tutarının aşılabilmesi her yıl için bağımsız olarak değerlendirilmekte ve tamamlanmamış yatırım tutarına göre tayin edilmektedir. Bu uygulama, doğal olarak, yıllar itibariyle fona ayrılan meblağlar toplamının, yatırımın toplam tutarından fazla olması sonucu verilebilecektir.

- Finansman Fonunun T.C. Merkez Bankasına açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili hesabına yatırılması zorunludur. Bu işlemin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

- T.C. Merkez Bankasında açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamayacaktır.

Yıl içindeki çekişler fona ayrılan tutarın altında kalırsa T.C. Merkez Bankasındaki hesabın bakiyesi, bir sonraki yıl fona ayrılacak tutarın hesabında dikkate alınacaktır.

ÖRNEK:

1981 yılında firma 10.000.000.- lira finansman fonu ayırarak T.C. Merkez Bankasındaki hesabına yatırmıştır. Yıl içinde fondan 8.000.000.- lira çekilmiştir. 1982 yılında fona ayrılacak tutar 5.000.000.- lira olarak hesaplanmıştır. Bu durumda bakiye 2.000.000.-lira dikkate alınarak, firma tarafından Merkez Bankasındaki hesaba 3.000.000.-lira yatırılacaktır.

- Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenecektir.

İlavenin yapıldığı yılda da fon ayrılması söz konusu olursa, fon ayrılacak tutarın tesbitinde esas alınacak safi kazanç içinde, ilave edilen kısmın da bulunacağı kuşkusuzdur.

- 1981 yılından evvel başlanılmış olup halen devam eden yatırımlar için de finansman fonu ayrılabilir.

V _ DAR MÜKELLEFİYETTE MEVZU:

Dar mükellef kurumların bazı kazançları vergi konusu içine alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin 1,6 ve 7 numaralı bendlerinin parantez için hükümleri kaldırılarak önceden vergi dışı tutulan dar mükellef kurumların bazı kazançları vergi konusu içine alınmıştır.

Buna göre ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları, imal, istihsal veya istihraç ettikleri malları, Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderilen dar mükellef kurumların bu faaliyetleri vergi konusu içine alınmıştır. Vergi matrahının ne şekilde tesbit edileceği konusu mükerrer 19. madde ile düzenlenmiş olup, bununla ilgili açıklamalar ilgili bölümde yapılmıştır.

Öteyandan Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan kurumların önceden vergi dışı tutulan mevduat faizleri ile, menkul kıymet satışlarından elde ettikleri kazançlar vergi konusu içine alınmıştır.

VI _ MATRAHIN TAYİNİ:

a) Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliğe paralel olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır:

Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde yapılan değişiklikle, senelere sari inşaat ve onarma işlerinde tek usul olarak kar ve zararın işin bittiği yıl kati olarak tesbit edileceği ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirileceği hükme bağlandığından, Kurumlar Vergisi kanununun bu maddeye atıf yapan 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki parantez içi" 42 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hariç" hükmü kaldırılmıştır. Eskiden olduğu gibi senelere sari inşaat işiyle uğraşan kurumlarda kar veya zarar yine işin bittiği yıl kati olarak tesbit edilecektir.

Öte yandan aynı maddenin üçüncü fıkrasında yapılan diğer bir değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunuyla getirilen "Asgari Gayrisafi Hasılat Esası"nın Kurumlar Vergisi mükellefleri için de uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

b) Geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirilme süresi 3 yıl olarak belirlenmiştir:

Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendinde yapılan değişiklikle geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların kurum kazancından indirilme süresi 5 yıldan 3 yıla indirilmiştir. Bu değişikliğe göre bir hesap döneminde meydana gelen zarar, arka arkaya 3 yıl kurum kazancından indirilmediği takdirde daha sonraki yıl kazançlarından indirilemeyecektir. Ancak Geçici 7 nci madde ile 1/1/1981 tarihinden önce meydana gelen ve gider olarak kurum kazancından indirilmemiş bulunan zararlar hakkında eski hüküm uygulanacak ve mezkur zararlar 5 yıllık sürede indirilebilecektir.

c) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarının kurum kazancının tesbitinde gider olarak indirilebilmesi esası getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine eklenen 8 numaralı bend hükmü ile "faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları"nın kurum kazancının tesbitinde gider olarak indirilebileceği öngörülmüştür. Kanunun gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere yapılan bu değişiklik, bazı İslam ülkeleri finans kuruluşlarından alınan kredi karşılığında

bu kuruluşlara yapılan ödemeler bakımından hüküm ifade etmekte, bunun dışında bir anlam ve uygulama değişikliğine ilişkin bulunmamaktadır.

Bu itibarla Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğini öngören 15 inci madde hükmü yürürlükte olup bu tür sermayeye ilişkin olarak ödenecek faizlerin kar payı adı altında kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.(*)

d) Vergiden muaf menkul kıymetlerin ortalama gider emsallerini tespit konusundaki yetkili merci, mevcut hukuki duruma uygun olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun, kabul edilmeyen indirimlere ilişkin 15 inci maddesinin 7 numaralı bendinde yapılan değişiklikle,

7129 sayılı Bankalar Kanunu ile teşekkül eden Banka Kredileri Tanzim Komitesi, 14/1/1970 gün ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu ile kaldırılmış ve bu komitenin görev ve yetkileri Banka Meclisine devredilmiş bulunduğundan, bendin daha önce parantez içi hükmünde yeralan "Banka Kredileri Tanzim Komitesi" ibaresi kaldırılmış ve yerine "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Meclisi" ibaresi ikame olunmuştur.

e) Vergiden istisna edilen yurt dışı inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesi önlenmiştir.

K.V.K.'nun 15 inci maddesine eklenen 8 numaralı bent hükmü ile kanunun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendiyle vergiden istisna edilmiş olan "Kambiyo Mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar"a ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmemesi hükme bağlanmıştır.

f) Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine verilen temettü ikramiyeleri, kurum kazancından indirilemeyecektir:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 ve 75 inci maddelerinde yapılan değişiklikler sonucu, önceden ücret sayılan İdare Meclisi Başkan ve Üyelerinin temettü ikramiyeleri, yeni düzenlemede menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla bu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeleri mümkün olamayacaktır. Bu hüküm 2361 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 9 uncu maddenin (a) bendi uyarınca, kurumların 1980 yılı karlarından ayırarak İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine verilecek temettü ikramiyeleri için de geçerlidir.

Öte yandan kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından eskiden olduğu gibi bu ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaya devam edilecektir.

g) Örtülü kazanç dağıtım hallerine açıklık kazandırılmıştır:

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tesbitinde indirilemeyeceği belirtilmiş ve 17 nci maddede örtülü kazanç dağıtım halleri 4 bent halinde sıralanmıştır. Bu maddenin birinci bendine yapılan ilave ile, bu bentde belirlenen örtülü kazanç dağıtım haline açıklık kazandırılmak gayesiyle "İmalat, inşaat muameleleri ve hizmet ilişkilerinde" bulunma hallerinin de örtülü kazanç dağıtım konusuna gireceği ifade edilmiştir.

VII _ TÜRKİYE'DE SATIŞ YAPILMAKSIZIN MAL İHRACINDA KURUM KAZANCININ GÖTÜRÜ USULDE TESBİTİ:

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde yapılan değişlikle, maddenin 1 numaralı bendinde yer alan; Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderen dar mükellef kurumlarla ilgili istisna hükmü kaldırıldığından, bu kurumların söz konusu faaliyetlerine ilişkin kazancın tespit şekli mükerrer 19 uncu maddede düzenlenmiştir.

Buna göre, Türkiye'de satın aldıkları ya da imal, istihsal veya istihraç ettikleri malları, Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderen dar mükellefiyete tabi kurumların vergiye matrah olan kurum kazancı, ihraç edilen malların maliyet bedeli ile dışarıya taşınmak üzere kara, deniz ve hava ulaştırma araçlarına teslim edildikleri ana kadar yapılan her türlü giderler toplamına, ortalama kazanç emsallerinin uygulanması suretiyle tespit edilerek vergilendirilecektir.

Mal çeşitleri itibariyle ortalama kazanç emsalleri, kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmü uyarınca ilk uygulama dönemi olan 1981 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere 30/6/1981 tarihine kadar Bakanlığımızca tespit ve ilan olunacaktır.

VIII _ ÖZEL BEYAN ZAMANI:

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde yapılan değişlikle dar mükellef kurumların özel beyan konusu kazançları ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere paralel yeni bir düzenleme getirilmiştir.

Maddenin değişiklik yapılmadan önceki şeklinde, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancı gayrimenkullerin ve hakların satışından iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlardan veya arizi kazançlardan ibaret bulunduğu takdirde bu gibi kazançların iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile maddede belirtilen vergi dairesine bildirileceği hükmü bulunmaktaydı.

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi olup özel beyanname ile bildirilmesi zorunlu olan kazançları Gelir Vergisi Kanununda değer artışı kazançları ve arizi kazançlar başlığı altında yeniden düzenlendiğinden, bu düzenlenmeye paralel olarak söz konusu kazançlar için Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 ve 82 nci maddelerine atıfta bulunulmuştur. Böylece dar mükellef kurumların vergiye tabi kazancı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 ve 82 nci maddelerinde belirtilen değer artışı kazançları ve arizi kazançlardan (Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin A bölümünün 5 numaralı bendinde sayılanlar hariç) ibaret bulunduğu takdirde yabancı kurum veya Türkiye'de namına hareket eden kişiler bu gibi kazançları iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir Vergisi Kanununun 101 inci maddesinde belirtilen vergi dairelerine bildireceklerdir.

IX _ KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI:

Dar mükellef kurumların bazı kazanç ve iratlarından yapılacak vergi tevkifatını düzenleyen kurumlar vergisi kanununun 24 üncü maddesi yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile ilgili özellikler şöyle sıralanabilir:

- Kanunun 12 nci maddesinin 6 numaralı bendindeki parantez içi hükmün kaldırılmış olması sonucu, vergi konusu içine alınan, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlara ait mevduat faizlerinin de tevkifata tabi tutulması yeni düzenleme ile sağlanmıştır.

- Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 12 numaralı bendi ile menkul sermaye iradı sayılan "faizsiz olarak kredi verenlere ödenecek kar paylarının" da tevkifata tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

- Tevkifat oranları değiştirilmiş ve bazı kazanç ve iratlara ait tevkifat oranlarının yükseltilmesi veya azaltılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki tanınmıştır. Bu meyanda Bakanlar Kurulunun

11/3/1981 gün ve 8/2507 sayılı kararı ile yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan hazinenin ödeme garantisi ile alınacak bir yıl ve daha uzun vadeli krediler için ödenecek faizlerdeki tevkifat oranı sifıra indirilmiştir. Buna göre sözü edilen krediler için yabancı kuruluşlara ödenecek faizler üzerinden Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılmıyacaktır.

- Yabancı memleketlerde ödenen vergi ile mukayese ve bu mukayese sonucu yapılacak iadeye ilişkin eski metinde mevcut hükümler, yeni metinde yer almamaktadır.

- Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinde öngörülen dağıtılmayan kurum kazançlarına ilişkin tevkifat 2361 sayılı kanunla kaldırıldığından, dar mükellef kurumlara ödenecek hisse senedi kar paylarına ilişkin olarak yapılacak tevkifatlardan dağıtılmayan kurum kazançları üzerinden yapılmış tevkifatın indirileceğine ilişkin hüküm yeni metinde yer almamaktadır.

- Vergi tevkifatının sorumluları, tevkifatın yapıma şekli ve beyanı ile ilgili hükümler maddede aynen muhafaza edilmiştir.

- Öte yandan 2362 sayılı Kanunun Geçici 6 ncı maddesi hükmü ile, 1980 ve önceki yıllara ait kurum kazançlarından 1/1/1981 tarihinden itibaren dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödenecek veya tahakkuk ettirilecek iratlar hakkında da yeni tevkifat nisbetlerinin uygulanacağı özel olarak belirlenmiştir.

X _ VERGİNİN NİSPETİ:

Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 1 numaralı bendinde yapılan değişikliklerle, sermaye şirketleri ile kooperatiflerde kurumlar vergisi oranı % 50 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan 2362 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi hükmüne göre yeni Kurumlar Vergisi nisbeti, kurumların 1980 takvim yılı kazançları hakkında da uygulanacaktır.

Özel hesap dönemine tabi kurumlardan, Kurumlar Vergisi Kanununun 21 inci maddesi hükmüne göre beyannamelerini 1981 yılı Ocak ayında verecek olanlar için de yeni nisbet uygulanacaktır. Başka bir deyişle özel hesap dönemi 1980 yılının Eylül ayı sonunda veya daha sonraki bir tarihte kapanan kurumların bu döneme ilişkin kazançları için Kurumlar Vergisi nisbeti % 50 olarak uygulanacaktır.

XI _ TASFİYE:

a) Tasfiye Döneminin Tayinine İlişkin Hüküm Yeniden Düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yapılan değişikliklerle kurumlarda tasfiye dönemi yeniden belirlenmiştir. Önceki hükümlere göre tasfiye döneminin, üç yılı aşmayan tasfiyelerde kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlayıp tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edeceği ve ancak üç yılı aşkın tasfiyelerde tasfiye tarihini takibeden takvim yılı başından itibaren üç yıl sonuna kadarki dönemin bir tasfiye dönemi sayılacağı belirlenmişken, yeni düzenlemede doğrudan doğruya her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılmıştır.

Buna göre her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumlarda tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve bu takvim yılının sonuna kadar olan dönem ile bundan sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılacaktır.

Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edecektir.

Tasfiye kar veya zararının tesbiti ile zamanaşımı süresi konusunda değişiklik yapılmadığından bu konularda mevcut hükümler bundan sonra da aynen uygulanacaktır.

ÖRNEK:

Tasfiyenin aynı yıl içinde sonuçlanma hali:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi : 20/3/1981
Tasfiyenin sonuçlandığı tarih : 10/10/1981
Tasfiye dönemi : 20/3/1981 - 10/10/1981

ÖRNEK:

Tasfiyenin birden fazla yıl devam etmesi hali:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi : 15/2/1981
Tasfiyenin sonuçlandığı tarih : 20/6/1984
I. Tasfiye dönemi : 15/2/1981 - 31/12/1981
II. Tasfiye dönemi : 1/1/1982 - 31/12/1982
III. Tasfiye dönemi : 1/1/1983 - 31/12/1983
IV. Tasfiye dönemi : 1/1/1984 - 20/6/1984

Öte yandan 2362 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesi hükmüne göre 1/1/1981 tarihinden önce başlanıpta bu tarihe kadar sonuçlandırılmamış tasfiyelerde, tasfiye dönemi ve tasfiye beyannamesi hakkında eski hükümlerin uygulanmasına devam edilecektir.

b) Tasfiye Beyannamesi:

Tasfiye dönemi konusunda getirilen yeni düzenlemeye paralel olarak tasfiye beyannamelerinin verileceği süre Kurumlar Vergisi Kanununun 31 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre tasfiye dönemi içinde tasfiye de neticelenmişse, bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde tasfiye beyannamesi sorunlularca kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

XII _ GELİR VERGİSİ KANUNUNUN İLGİLİ HÜKÜMLERİ DE DİKKATE ALINARAK KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLME İLKELERİ:

a) Tam Mükellef Kurumlarda;

1. Vergiye Tabi Kurum Kazançları Üzerinden Ödenecek Kurumlar Vergisi:

Sermaye Şirketleri ile Kooperatifler Vergiye Tabi kurum kazançları üzerinden % 50; diğer kurumlar ise % 35 nisbetinde kurumlar vergisi ödeyeceklerdir.

2. Sermaye Şirketleri ile Kooperatiflerin Vergiden İstisna Edilmiş Kazançları Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı:

Genel Olarak:

Gelir Vergisi Kanununun 94/8 inci maddesi hükmü ile dağıtılma koşuluna bağlı olmaksızın kurumların vergiden istisna edilmiş kazançları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Aynı Kanunun 105/6 ncı maddesi hükmüne göre tevkifat oranı genelde % 20 dir. Bu tevkifat sözkonusu

kazançların nakden veya hesaben ödenmesi halinde % 33 1/3'e, dar mükelleflere nakden veya hesaben ödenmesi halinde ise % 60'a tamamlanacaktır.

Yapılacak bu tamamlama sırasında dağıtılan kazancının terkinin; bir başka ifadeyle ne kadarının vergiye tabi kurum kazancından, ne kadarının vergiden istisna edilmiş kurum kazancından oluştuğunun tesbitinde, vergiye tabi ve vergiden istisna edilmiş kurum kazançları toplamının, toplam kurum kazancı içindeki payları esas alınacaktır.

Söz konusu 94/8 inci maddede yapılan belirlemeyle, yurt dışında elde edilen kazançlar ile iştirak kazançlarından tevkifat yapılmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Öte yandan söz konusu madde hükmünde belirtilmemesine karşın, istisna konusu bazı kazançlardan tevkifat yapılmayacağı da açıktır. Bunlar mahiyetleri itibarıyla tevkifata konu olmaması gereken, risturn istisnası gibi istisnadan yararlanacak kazançlardır.

Bu açıklamalardan sonra kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların gelir vergi tevkifatı karşısındaki durumunu şöyle özetleyebiliriz:

- Aşağıda yazılı istisnalara ilişkin kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı yapılmayacaktır.

1. İştirak kazançları istisnası
2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Teknik Hizmetlere İlişkin istisna
3. Risturn istisnası
4. Vakıf paylarına ilişkin istisna

- Aşağıda yazılı istisnalara ilişkin kazançlar üzerinden ise Gelir Vergisi Tevkifatı yapılacaktır.

1. Vergiden Muaf Menkul Kıymetlere İlişkin istisna
2. Sanayi Ürünleri İhracatına İlişkin istisna
3. Yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihracatına ilişkin istisna
4. Dış navlun hasılatına ilişkin istisna
5. Yatırım indirimi istisnası
6. Turizm müesseselerine ilişkin istisna

Başlangıçta da belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 105/6 ncı maddesi hükmüne göre tevkifat iki safhada yapılacaktır. Birinci safhada kurumların Kurumlar Vergisinden muaf veya müstesna kazanç ve iratlarından sözkonusu tevkifat kapsamına girenler üzerinden, bu kazanç ve iratların dağıtılması şartı aranmaksızın % 20 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu kazanç ve iratların Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesi hükmü uyarınca nakten veya hesaben ödenmesi halinde daha önce % 20 oranında yapılmış bulunan tevkifat % 33 1/3'e, dar mükelleflere nakden veya hesaben yapılan ödemelerde ise % 60'a tamamlanacaktır.

GVK'nun 94/8 inci maddesine göre yapılacak bu tevkifat, sisteme yeni getirilen "Vergi alacağı" esasının doğal bir sonucudur. Bu itibarla, sermaye şirketleri ve kooperatifler yukarıda belirtilen istisna konusu kazançların tamamı üzerinden tevkifat yapacaklardır. Başka bir ifadeyle, özellikle bu kazançların

dağıtım halinde; kazancın gerçek ya da tüzel kişilere ait olması tevkifat bakımından önem taşımayacaktır. Dağıtılmama halinde de tevkifatın öngörölmüş olması, bu yönde bir uygulamayı zorunlu kılmaktadır.

Yapılacak tevkifat, istisna konusu kazançların dağıtılması halinde tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler, özel kanunlarla kurulmuş müesseselerden kendi kanunlarına göre vergiden muaf tutulan müesseseler; kollektif ve adi komandit şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının "vergi alacağı"nın kaynağını oluşturacaktır. Vergi alacağı, bu halde de dağıtılan kar paylarının yarısı olaak hesap ve kabul edilecektir.

Tevkifata tabi tutulan, kazançların tam mükellefiyete tabi kurumlara dağıtılması halinde, kar payı alan kurum iştirak kazancı elde etmiş olacaktır. Bu itibarla, elde eden kurumda, bu kar paylarının ayrıca vergilendirilmesi veya tevkifata tabi tutulması sözkonusu olmayacaktır.

Öte yandan sermayesinin tamamı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi Kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin istisna kapsamına giren kurum kazançlarından bunların özelliği nedeniyle tevkifat yapılmıyacağı ortadadır.

Kurumların 1980 Takvim Yılında Elde Ettiği ve İstisnadan Yararlanan İştirak Kazançlarının Durumu:

Gelir Vergisi Kanununun 94/8 inci maddesi hükmüne göre yapılacak tevkifatın iştirak kazançlarını kapsamadığı yukarıda genel açıklamamızda belirtilmiştir. Ancak Kurumların 1980 takvim yılında elde ettikleri ve 2362 sayılı Kanunla getirilen değişikliklerden önceki hükümlere göre istisna şartlarını taşıyan iştirak kazançları üzerinde 2454 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen 1/1/1981 tarihinde yürürlüğe giren geçici 18 inci madde uyarınca % 33 1/3 oranında tevkifat yapılacaktır. Söz konusu tevkifat bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi beyanname verme süresi içinde yapılacak ve ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar Vergi Dairesine muhtasar beyanname ile bildirilerek yatırılacaktır.

Kazanç Dağıtım Halinde Yapılacak İşlem:

Daha önce açıklandığı gibi Kurumlar Vergisine tabi olan Kurum Kazançları ile Kurumlar Vergisinden muaf veya müstesna kazanç ve iratlardan yurt dışında elde edilenler ve Türkiye'de elde edilen iştirak kazançlarının dar mükellefler dışında kalan kişi ve kuruluşlara dağıtılması halinde dağıtım nedeniyle ayrıca bir tevkifat yapılması sözkonusu olmayacaktır.

Dağıtım nedeniyle tevkifat yapılması durumu, daha önce açıklanan ve Gelir Vergisi Kanununun 94/8 ve 105 inci maddelerine göre yapılan % 20 tevkifatın % 33 1/3'e tamamlanması hali dışında sadece dar mükelleflere kar payı ödenmesi haliyle sınırlıdır. Kurumlar Vergisine tabi tutulmuş kazançların dağıtım halinde, dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/7 ve 105/5 inci maddeleri uyarınca % 20 gelir vergisi tevkifatı, dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerden ise Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükmüne göre yine % 20 oranında Kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Vergiden istisna edilmiş kurum kazançlarının dar mükellef gerçek kişi ya da kurumlara dağıtılması halinde ise Gelir Vergisi Kanununun 94/8 ve 105/6 ncı maddeleri uyarınca önceden % 20 oranında yapılmış tevkifat, mezkur 105/6 ncı maddede yer alan hüküm uyarınca % 60'a tamamlanacaktır.

b) Dar mükellef kurumlarda kurum kazançları üzerinden ödenecek kurumlar vergisi ve yapılacak gelir vergisi tevkifatı:

Kazançlarını yıllık ya da özel beyanname ile bildiren dar mükellef kurumların kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde tayin edilen nisbetlerde vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bent hükmüne göre, bu kurumların ticari bilançolarına göre doğan kardan Kurumlar Vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradi sayılmaktadır. Bu itibarla karın bu kısmı üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/7 ve 105/5 inci maddeleri uyarınca % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu tevkifatın 1980 yılına ilişkin söz konusu nitelikteki karlar üzerinden de yapılacağı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 9 uncu maddesinin (b) bendi ile hükme bağlanmıştır.

Dar mükellef kurumların yapacakları bu tevkifat konusunda önem taşıyan iki nokta vardır. Bunlardan birincisi "Ticari Bilanço Karı"nın sınırıdır. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve yıllık ya da özel beyanname verme durumunda olan dar mükellef kurumların, bu beyannamelerine dahil etmek konusunda seçimlik hakka sahip oldukları kazançları da bulunabilir. K.V.K.'nun 24 üncü maddesine göre tevkifata tabi bu kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesine dahil etmemiş dar mükellef kurumların ticari bilanço karı saptanırken, bu kazançların dikkate alınmaması gerekir. Bu yöndeki bir uygulama yıllık veya özel beyanname vermek zorunda olmayan dar mükellef kurumlarla, bu kurumlar arasında aynı nitelikteki kazançlar için vergi yükü eşitliği sağlanması bakımından zorunludur.

Dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta dar mükellef kurumlarda Menkul Sermaye iradı sayılacak karın tespitinde ticari bilanço karından hareket edilmesi gereğidir. Bunun anlamı, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirelememiş "Kanunen kabul edilmeyen giderlerin" ticari bilanço karı tespit edilirken dikkate alınacağıdır.

Öte yandan söz konusu tevkifat dağıtılma koşuluna bağlı olmadığından, dağıtılma niteliğini taşıyabilecek işlemler nedeniyle (Yurt dışında bulunan merkezlere transfer v.b.) bu karlar üzerinden ayrıca tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

XIII _ İHTİYAT AKÇELERİNİN DAĞITIMI VEYA SERMAYEYE İLAVESİ HALİNDE YAPILACAK İŞLEM:

a) Genel Olarak:

Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanun ile eklenen geçici 2 nci madde hükmü ile 5422 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1/1/1950 tarihinden, 2362 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1/1/1981 tarihine kadar ayrılmış olan ihtiyat akçeleri ve banka provizyonlarının sermayeye eklenmesi veya ortaklara dağıtılması hallerinde, bu işlemlerin gerçekleştirildiği yılın ticari kazancına vergilendirilmeden önceki brüt tutarları üzerinden ilave edileceği, teşebbüsün tasfiyesi halinde ise tasfiye karının hesaplanmasında dikkate alınacağı öngörülmüştür.

Yine aynı madde hükmü ile bu ihtiyat akçeleri ve banka provizyonları üzerinden ödenmiş bulunan kurumlar vergisi ile tevkif yoluyla ödenen gelir vergilerinin ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edileceği ifade edilmiştir.

Söz konusu Geçici 2 nci madde hükmü ile ilgili uygulama ilkeleri aşağıda belirtilmektedir.

Kurumların bilançolarında bulunabilecek ihtiyat akçeleri ve provizyonlar şu şekilde sınıflandırılabilir.

aa) 1/1/1950'den önce ayrılmış olanlar:

Söz konusu geçici 2 nci madde hükmüne göre bu ihtiyat akçeleri ve provizyonların dağıtımı halinde herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

bb) 1/1/1950-1/1/1981 tarihleri arasında ayrılmış:

1. Kurumlar Vergisi ödenmiş ve Gelir Vergisi tevkifatına tabi tutulmuş olanlar:

Bu nitelikteki karlar kurumların bilançolarında dağıtılmayan karlar, fevkalade ihtiyatlar, olağanüstü yedek akçeler, ihtiyari ihtiyatlar v.b. adlar altında yer alırlar.

2. Üzerinden sadece Kurumlar Vergisi ödenmiş olanlar:

Bunlar esas itibariyle Türk Ticaret Kanunu ve özel kanunlardaki mecburiyetlere dayanılarak ayrılmış ve kurumların bilançolarında kanuni yedek akçe v.b. isimler altında yer alan ihtiyat ve provizyonlardır.

3. Üzerinden sadece Gelir Vergisi tevkifatı yapılmış olanlar:

Bunlar Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş iştirak kazançları, vergiden muaf menkul kıymetlerin faizleri v.b. kar paylarıdır. Bu nitelikteki karlar da kurumların bilançolarında 1 inci bölümde belirtilen adlar altında yer alırlar.

4. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi tevkifatına tabi tutulmamış olanlar:

Bu nitelikteki ihtiyatlar, yatırım indirimi istisnasından yararlanmış kar paylarında oluşan fonlar olup, kurumların bilançolarında Yatırım İndirimi Fonu v.b. aidatlar altında yer alırlar.

1/1/1950 - 1/1/1981 tarihleri arasında ayrılmış bu ihtiyat akçeleri ve provizyonların dağıtımı veya sermayeye ilavesi halinde ya da tasfiye sırasında yapılacak işlem belirlenen gruplara göre farklılıklar gösterecektir. 1/1/1950 - 1/1/1981 tarihleri arasındaki dönem içinde farklı vergi ve tevkifat oranlarının geçerli olması nedeniyle, ilk üç grubun kendi içinde de farklı brütleştirme işlemleri söz konusu olabilecektir. Ancak söz konusu ihtiyat akçeleri ve provizyonların ayrıldığı yıl ve tabi olduğu vergi ve tevkifat nisbetleri, kurumlar tarafından izlenmek durumunda olduğundan, yapılacak işlem konusunda önemli bir sorun doğmayacaktır.

Aşağıda, kurumlar vergisi oranının % 25, Gelir Vergisi tevkifat nisbetinin % 20 olduğu dönemlerde ayrılmış ve bilançoda net tutarlarıyla kayıtlı ihtiyat akçeleri ve provizyonların dağıtımı halinde yapılacak işlemlere ilişkin örnek verilmektedir.

ÖRNEK:

Kurumlar Vergisi ödenmiş ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş olan 600.000.-lira tutarındaki olağanüstü yedek akçe 1981 yılında dağıtılmıştır.

Net tutarı 600.000.-lira olan ihtiyat akçesinin brüt tutarı saptanırken, önce tevkifat matrahı, sonra da kurumlar vergisi matrahı hesaplanacaktır.

20

Tevkifat	matrahı	600.000.-	=	750.000.-TL.
+600.000.-x				

100 - 20

Kurumlar	vergi	matrahı	750.000.-	=	1.000.000.-TL.
+750.000.-x					

100 - 25

Bulunan 1.000.000.-lira, önce 1981 yılı ticari kazancına ve tamamı vergiye tabi kar niteliğinde olduğundan aynen bu yıla ilişkin kurumlar vergisi matrahına ilave edilecektir.

Kurumlar vergisi matrahına eklenecek 1.000.000.-lira üzerinden % 50 nisbeti esas alınarak 500.000.-lira kurumlar vergisi hesaplanacak, bu tutar üzerinden önceden ödenmiş olan 250.000.-lira kurumlar

vergisi ile 150.000.-lira gelir vergisi toplamı olan (250.000.-+150.000.=) 400.000.-lira mahsup edilerek, kalan (500.000-400.000=) 100.000.-lira vergi genel hükümler çerçevesinde ödenecektir.

ÖRNEK:

600.000.-lira tutarındaki kanuni ihtiyat akçesinin 1981 yılında sermayeye ilavesi söz konusu olmuştur. Üzerinden sadece kurumlar vergisi ödenmiş bir ihtiyat akçesi söz konusu olduğundan, brütleştirme işlemi tek aşamada yapılabilecektir.

$$\begin{array}{r} \text{Kurumlar vergisi matrahı} \\ 600.000.- \\ +600.000.-x \\ \hline \end{array} \begin{array}{r} 20 \\ \\ \\ \hline \end{array} = 800.000.-\text{TL.}$$

100 - 25

Bulunan 800.000.-lira önce 1981 yılı ticari kazancına ve tamamı vergiye tabi kar niteliğinde olduğundan aynen bu yıla ilişkin kurumlar vergisi matrahına ilave edilecektir.

Kurumlar vergisi matrahına eklenecek 800.000.-lira üzerinden %50 nisbeti esas alınarak 400.000.-lira kurumlar vergisi hesaplanacak, bu tutar üzerinden önceden ödenmiş olan 200.000.-lira kurumlar vergisi mahsup edilerek, kalan (400.000.- - 200.000.-=) 200.000.-lira vergi genel hükümler çerçevesinde ödenecektir.

ÖRNEK:

Vergiden istisna edilmiş iştirak kazancı ve menkul kıymetlerin faizlerinden oluşan 600.000.-lira tutarındaki ihtiyat 1981 yılı içinde dağıtılmıştır. Üzerinden sadece gelir vergisi tevkifatı yapılmış bir ihtiyat akçesi söz konusu olduğundan brütleştirme işlemi yine tek aşamada yapılacaktır.

$$\begin{array}{r} \text{Tevkifat matrahı} \\ 600.000.- \\ +600.000.-x \\ \hline \end{array} \begin{array}{r} 20 \\ \\ \\ \hline \end{array} = 750.000.-\text{TL.}$$

100 - 20

Bulunan 750.000.-lira 1981 yılı ticari kazancına ilave edilecektir. Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş nitelikteki kazançlardan oluşan bu ihtiyatın, kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu itibarla belirtilen nitelikteki ihtiyatlar, aynen o yıl içinde elde edilen istisna konusu kazançlar gibi işleme tabi tutulacaktır. Başka bir ifadeyle, brüt tutarı ticari kazançta ilave edilmiş bu ihtiyat akçeleri üzerinden Gelir Vergisi kanununun 94/8 inci maddesi uyarınca % 33 1/3 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Ancak bu durumda, daha önce tevkif edilmiş olan gelir vergisinin mahsubu zorunludur.

Bu açıklamalar çerçevesinde yapılacak işlem şöyle olacaktır. Ticari kazançta eklenen 750.000.-lira üzerinden % 33 1/3 oranında yapılacak tevkifat tutarı (750.000. x % 33 1/3 =) 250.000.-liradır. Bu tutardan önceden tevkif edilen 150.000.- lira tenzil edilerek, kalan (250.000 - 150.000=) 100.000.-lira tutarında gelir vergisi, tevkifata ilişkin esaslar çerçevesinde ödenecektir.

ÖRNEK:

600.000.-lira tutarındaki yatırım indirimi fonu 1981 yılında dağıtılmıştır. Bu fon, üzerinden herhangi bir vergi ödenmemiş olan bir ihtiyat niteliğindedir. Bu itibarla brütleştirme işlemi yapılması söz konusu olmayacak, söz konusu 600.000.-lira aynen 1981 yılı ticari kazancına ilave edilecektir.

Söz konusu fon vergiden istisna edilmiş nitelikteki karlardan oluştuğundan, bir önceki örnekte olduğu gibi kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmayacak, sadece Gelir Vergisi Kanununun 94/8. maddesi uyarınca % 33 1/3 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Önceden yapılmış bir tevkifat da söz konusu olmadığından herhangi bir mahsup işlemi yapılmayacaktır.

Bu itibarla 600.000.-lira üzerinden % 33 1/3 oranında yapılacak (600.000.-X % 33 1/3=) 200.000.-lira gelir vergisi tevkifatı, tevkifata ilişkin esaslar çerçevesinde ödenecektir.

b) Dar Mükellef Ortakların Bulunması Hali:

İhtiyat akçelerini ve banka provizyonlarını dağıtan veya tasfiye nedeniyle bunlarla ilgili işlem yapmak durumunda olan kurumların dar mükellefiyete tabi ortakları varsa, bir önceki bölümde belirtilen işlemlere ilaveten, tebliğin XII-a/3. bölümünde açıklanan esaslar çerçevesinde bunlara ilişkin paylar üzerinde % 20 oranında tevkifat yapılacaktır.

c) Dar mükellef kurumların 1/1/1981'den önce ayrılmış dağıtılmayan karlarının, dağıtım niteliğini taşıyacak bir işleme tabi tutulması hali:

Bu durumda 2362 sayılı Kanunun geçici 2. maddesine göre yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde yapılacak işleme ilaveten, Tebliğin XII-b/1. bölümünde belirtildiği şekilde % 20 oranında tevkifat yapılacaktır.

Tebliğ olunur.

(*) 22 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile değişmiştir.

EK : 20 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine Ekli Listedir.

[Sanayii Ürünlerinin Ana Hatları İle Sınıflandırılması](#)