

51 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Belge türü	Tebliğ
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Tebliğ grubu	KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİ
Sayı	22335
Tarih	06.07.1995
Sıra no	51

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında 25.5.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun, 2.6.1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Anılan Kanunun Kurumlar Vergisi Kanununa ilişkin hükümleri ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

I - KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERE KREDİ TEMİNATI SAĞLAYAN KURUMLARA TANINAN MUAFIYET

4108 sayılı Kanunun 29 uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesine aşağıdaki 24 numaralı bent eklenmiştir.

"Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar."

Söz konusu bent hükmü, 4108 sayılı Kanunun 40/c maddesi hükmüne göre, 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

12.4.1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanunun 2 nci maddesinde, "İmalat sanayi sektöründe 1-50 arasında işçi çalıştıran sanayi işletmeleri küçük sanayi işletmelerini, 51-150 arası işçi çalıştıran sanayi işletmeleri orta ölçekli sanayi işletmelerini ifade eder." hükmü yer almaktadır.

Muafiyetten yararlanacak olan kurumun, münhasıran anılan Kanunda tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelerin kredi teminatı sağlama alanında karşılaştıkları güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekir.

Diğer taraftan, söz konusu muafiyetten yararlanacak kurumun statüsü önem arzetmemektedir. Bu kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, sözü edilen kurumların kuruluş sözleşmelerinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kuruldukları ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 24 numaralı bendinde yer alan muafiyetten yararlanabilmeleri için:

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,
- Teminat sorumluluk fonunun küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi,

şarttır.

II - YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

4108 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü, "Yukarıdaki orana göre hesaplanan vergi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamaz. Bu hesaplama iştirak kazançları, yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ve yatırım indirimi dikkate alınmaz." şeklinde değiştirilerek yatırım indirimi istisnası % 20 oranlı kurumlar vergisi kapsamından çıkarılmıştır. Ancak aynı Kanunun 22 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinin parantez içi hükmü de "(Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç)" şeklinde değiştirilerek yatırım indirimi istisnası, Gelir Vergisi Kanununun 75/4 maddesi ile belirlenen menkul sermaye iratları ve bu Kanunun 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat matrahı kapsamına dahil edilmiştir. Söz konusu hükümler, 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı Kanunmn yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yapılan bu yeni düzenlemeye göre, kurum kazancının yatırım indirimine tekabül eden kısmı daha önce olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır, Ayrıca indirim konusu bu kazançlar % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahına da dahil edilmeyecektir. Bununla birlikte, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu bentte yer alan menkul sermaye iradının kapsamına dahil edilmiş olduğundan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Bilindiği üzere, bu vergi tevkifatının oranı, halka açık anonim şirketlerde % 10, diğer kurumlarda ise % 20 olarak uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi gereğince, takvim yılı dönemi, faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için Maliye Bakanlığınca özel hesap dönemi tayin edilmektedir. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin kurum kazancı, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Buna göre, özel hesap dönemi tayin edilmiş bulunan mükelleflerin yılında 1994 başlayıp 1995 yılı içinde sona eren özel hesap döneminde elde ettikleri kurum kazancı 1995 yılının kazancı sayılmaktadır. Bu mükelleflerin bu hesap döneminde elde ettikleri kazançlar ve yatırım indirimi hakkında yukarıda yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Dolayısıyla yatırım indirimine konu olan kazançlar % 25 ve % 20 oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, ancak gelir vergisi tevkifat matrahına dahil edilecektir.

III - İŞTİRAK HİSSELERİ VEYA GAYRİMENKULLERİN SATIŞI İLE ÜRETİM TESİSLERİNİN AYNI SERMAYE OLARAK KONULMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı Kanunla eklenen geçici 23 üncü maddenin (a) bendi aşağıdaki gibidir.

"1.1.1994 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Bu. hüküm, kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5 milyon A.B.D. Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon A.B.D Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve % 20 den

az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Bu kazançların sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, bu Kanunun 25 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre % 20 kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete ayni sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Bu hüküm. uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için ise bu vergi tevkifatı % 10 olarak uygulanır.

Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar, istisna kapsamı dışındadır.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

Sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç; sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz.

Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır."

Bu bendin uygulanmasına ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır.

A - İŞTİRAK HİSSELERİ VEYA GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

1). İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumun tam mükellefiyete tabi kurum olması gerekir. Dar mükellef kurumların bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir. Ancak kooperatiflerde, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazancın özel bir fon hesabında tutulması gerekir. Fonda tutulan bu meblağ, ortaklara dağıtılmayarak sadece kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılacaktır.

Bilindiği üzere, konut veya işyeri yapı kooperatiflerinde kooperatifin amacı üyelerini bir konut veya işyeri sahibi yapmaktır. Buna göre, bu kooperatiflerin sahip oldukları arsaların müteahhitlere kat karşılığı verilmesi halinde, ortakların herbiri konut veya işyeri sahibi olacağından kooperatifin amacı gerçekleşmiş olacaktır. Bu nedenle, müteahhide kat karşılığı arsa payı devrinden doğan kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulması[1]

gerekir.

Ancak bu istisna, ortak sayısı kadar iktisap edilen konut veya işyerinden doğan kazanç için söz konusu olacaktır. Kat karşılığı arsa satışında ortak sayısından fazla konut veya işyeri alınması halinde, bunlara isabet eden kazançta söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirmelerinden, başka bir ifade ile ortaklarının birer konut veya işyeri sahibi olmasından sonra, fazla olan arsalarının nakit veya kat karşılığı satılması halinde, bu satış veya devirden doğan kazanç için Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23/a maddesindeki istisna uygulanmayacaktır.

Kooperatifin amaçlarını gerçekleştiremeyip tasfiyeye girmesi halinde, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından sağlanan kazancın tasfiye dönemi karı olarak vergilendirileceği tabiidir.

Yapı kooperatifleri dışında diğer kooperatiflerin de bu açıklamalar çerçevesinde yapacağı işlemlerden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir.

2. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

a) Gayrimenkuller

Gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 632 nci maddesinde arazi, tapu

siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler olarak sayılmıştır. Ayrıca, anılan maddede sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduklarından binaların da gayrimenkul olduğu şüphesizdir. Gayrimenkullerin bu istisnanın uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanunun 910 ve 911 inci maddesi gereğince tapuya tescil edilmiş olmaları şarttır.

b) İştirak Hissesi

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendinde yer alan "İştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

10 Şubat 1995 tarihli ve 22198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 49 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde iştirak hissesinin ve gayrimenkulün tanımı konusunda yer alan açıklamalar Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendindeki istisnanın uygulanmasında da geçerli olacaktır.

3. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulmasında Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar

a) İştirak Hisseleri veya Gâyrimenkullerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Örneğin, 15.2.1993 tarihinde iktisap edilmiş bir iştirak hissesi veya gayrimenkulün 15.2.1995 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç bu Tebliğde açıklanan şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan, ayrılan ihtiyat akçeleri ile banka provizyonlarının ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin nakit karşılığı satışı ve bu satıştan doğan kazancın sermayeye ilavesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar, bedelsiz hisse senedi verilmesine neden olan hisse senetlerinin şirketin aktifinde en az iki yıl öncesinde yer almış olması şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulan hisse senetlerine bağlı olarak bedelsiz elde edilen hisse senetleri için iki tam yıl süre ile işletmede bulundurulma şartı aranmayacaktır. Aynı şekilde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle satın alınan hisse senetleri için de bu rüçhan haklarının ilgili olduğu hisse senetlerinin iki tam yıl süreyle işletmede bulundurulması durumunda rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle alınan yeni hisse senetlerinin ayrıca iki tam yıl işletmede bulundurulması gerekmeyecektir.

b) Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti ile Uğraşılması

Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlar için istisnadan yararlanmaları

mümkün değildir. Ancak, bu kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından sağladıkları kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir.

Örneğin, bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Bu şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için bu istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları da bu istisna uygulamasına konu olabilecektir.

c) Holding Şirketlerin Durumu

Türk Ticaret Kanununa göre, "gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan" holding şirketlerin iştirak hisseleri satışından doğan kazançlarına bu istisna uygulanmayacaktır. Ancak holding şirketlerin gayrimenkul satışından doğan kazançları, esas faaliyetleri çerçevesinde elde edilmediğinden bu kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekir.

d) Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Ancak, bazı nedenlerle sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olamayabilir. Bu durumda, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili Bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir. Bu süre içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanmaması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu durumda olan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergiler, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre kendilerinden tahsil edilecektir.

4108 sayılı Kanun, 2 Haziran 1995 tarihli ve 22301 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten önce söz konusu istisna yürürlükte olmadığından bazı kurumlar 1994 yılındaki iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlarını, satışın yapıldığı yılda sermayelerine ilave etmemiş olabilirler. Bu durumda olan kurumların, düzeltme beyannamesini verecekleri tarihe kadar 1994 yılındaki iştirak hisseleri veya gayrimenkul satışından doğan kazançlarını sermayelerine eklemelerine dair şirket yetkili organlarının karar vermeleri ve bu konuda ilgili Bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurmaları halinde, bu kazançlar için

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendindeki istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak bu kurumların sermaye artırımını işlemelerini 31.12.1995 tarihine kadar gerçekleştirmeleri şarttır.

e) Sermayeye Eklenen Kazançların işletmeden çekilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendi hükmü çerçevesinde sermayeye eklenen kazançların, beş yıl içinde işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olan bu kazançların, işletmeden çekildiği veya şirketin tasfiye edildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir. Beş yıllık srenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekir.

f) Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanununun 38 inci Maddesinin Son Fıkrası Hükmünün Uygulanmaması

Kurumların, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendi çerçevesinde sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermayeye eklenen bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmayacaktır.

1994 yılı hesap döneminde, iştirak hissesi veya gayrimenkul satışından doğan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesine göre maliyet artışına konu edilmiş ve satış kazancının bir kısmı maliyet artışları fonuna aktarılmış olabilir. Bu halde de mükellefler diledikleri takdirde geçici 23 üncü maddenin (a) bendindeki istisnadan yararlanma imkanına sahiptirler. Bu durumda, maliyet artış fonuna aktarılan kazanç kısmı sermaye hesabına aktarılacaktır. Gayrimenkul satış kazancının maliyet artış fonunu aşan ve sermayeye eklenmesi gereken kısmı ise fevkalade ihtiyatlardan karşılanacaktır. Ancak, fevkalade ihtiyatların sermayeye eklenecek bu tutarı karşılamaması halinde, bu kısım için sermayeye bir ilave yapılamayacağından söz konusu istisna hükmünün uygulanması mümkün olmayacaktır.

g) Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 23/a maddesi hükmü ile tam mükellef kurumların aktiflerine dahil bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerini satmaları ve elde edecekleri kazançlarını nakit olarak sermayelerine eklemek suretiyle işletmenin finansman sorunlarını çözmeleri amaçlanmıştır. Buna göre istisnadan yararlanılabilmesi için, sözü edilen iktisadi kıymetlerin satışından doğan kazancın nakit olarak sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir. İstisnaya dayanak teşkil eden kazanç tutarlarının sermayeye ilavesi halinde sermayeye iştiraki bulunanlara bedelsiz hisse senetleri verilebilir. Esasen madde hükmü, bu kapsamda elde edilen kazançların sermayeye ilavesini kâr dağıtımı olarak nitelendirmemektedir. Dolayısıyla, sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler

yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir.

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların nakit olarak sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

h) Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satış Öngörülen Gayrimenkuller

Bilindiği üzere, bazen gayrimenkuller için satış vaadi sözleşmesi yapılarak, satış bedelinin bir kısmı bu sözleşmenin yapıldığı tarihte peşin alınabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) fıkrasında iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli olarak satışı halinde, bu satıştan doğan ve sermayeye eklenen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnâ tutulmuştur. Gayrimenkullerde, tapuda tescil yapılmadıkça mülkiyet karşı tarafa geçmeyeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitleri bu madde hükmünün uygulanmasında dikkate alınmayacaktır.

Bu nedenle, satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitleri çerçevesinde tahsil olunan bedel dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir. Söz konusu gayrimenkullerin satışından sağlanan kazancın, gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescilinden sonra sermayeye ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

4. İstisnanın Uygulanması

a) Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanacaktır. Buna göre, elde edilen kazancın tamamının sermayeye ilave edilmesi şartı aranmayacaktır. Ancak, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı için hiçbir şekilde istisna uygulanmayacak ve söz konusu kazançlar satışın yapıldığı yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu nedenle, her şeyden önce satış bedelinin nakden tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit deyiminden nakit paranın yanı sıra her an paraya çevrilebilir altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, Bankalar Kanununun 13/4 üncü maddesine dayanılarak kalkınma ve yatırım bankalarınca çıkarılan tahvil, bono ve benzeri menkul kıymetler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre Sermaye Piyasası Kurulunca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekir. Ancak her an nakte çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakte dönüştürülmesi zorunludur.

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin, nakit karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, işletmeye nakit girişi olmamakla beraber, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin borç karşılığı takası, işletmenin finansman imkanlarını artıracığından istisnanın

uygulanması gerekir. Trampa ise bir satış olmayıp, bir hak veya malın başka bir hak veya mal ile değiştirilmesidir. Satışta karşılık para olduğu halde, trampada mal veya haktır.

Gayrimenkullerin kamulaştırılmasından doğan kazançlar hakkında da söz konusu istisna hükmünün yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde uygulanması gerekir. Kamulaştırmadan doğan kazancın tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yılda tahsil edilmesi halinde, tahsil edildiği yıl sermayeye eklenen kazanç tutarı istisnadan yararlanacaktır. Sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı hiçbir şekilde istisnadan yararlandırılmayacaktır.

Kamulaştırma bedeline açılan bedel artırım davası sonucu mahkeme kararına göre tahsil edilen artırım bedelinin, tahsil edildiği yılda sermayeye ilave edilmesi halinde, bu kazancın da kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir. Ancak, kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi nedeniyle faiz tahakkuk ettirilmesi halinde bu faizlerin kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. Kamulaştırma bedelinin peşin ödenmemesi halinde, vadeli satışa uygulanan esaslar geçerli olacaktır.

b) Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilecektir. Kurum, her yıl tahsil ettiği ve sermayesine eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanacaktır. Ancak satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların sonraki yıllarda tahsil edilerek sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.

ÖRNEK: 1

(A) Anonim Şirketi, 1990 yılında satın aldığı ve aktifinde 500.000.000.- lira değerle kayıtlı gayrimenkulü, 1994 yılında 3.000.000.000.-liraya vadeli olarak satmış ve bu satıştan 2.500.000.000.-lira kazanç sağlamıştır. (Bu örnekte amortismanlar ve yeniden değerlendirme ihmal edilmiştir.) Satış bedelinin 700.000.000.-liralık kısmı 1994 yılında, 1.300.000.000.- lirası 1995 yılında tahsil edilmiştir. Satış bedelinin kalan kısmı ise 1996 yılında nakit olarak tahsil edilecektir. Anılan kurum, sermayesini 1994 yılında 700.000.000.- lira, 1995 yılında, 1.300.000.000.- lira artırmıştır. 1996 yılında ise 500.000.000.- lira sermaye artışı yapacaktır. Bu durumda, anılan şirketin 1994 yılında tahsil ettiği 700.000.000.-lira satış bedelinin 500.000.000.-lirasının gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. Dolayısıyla, 1994 yılında vadeli satılan gayrimenkulden elde edilen 2.500.000.000.-lira kurum kazancının 2.300.000.000.-lirası Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uyarınca 1994 yılının kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Kalan 200.000.000.-lira kazanç tutarı ise kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Öte yandan, 1995 ve 1996 yıllarında tahsil edilen ve anılan yıllarda sermayeye eklenen miktarlar, ilgili yılların kurum kazancından indirilecektir. Ancak sözü edilen dönemlere ilişkin faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, uygulanan istisna tutarı geçmiş yıl zararı olarak müteakip yıl kazançlarından indirim konusu yapılacaktır.

ÖRNEK:2

(B) Anonim Şirketi 1989 yılında 400.000.000.-lira bedelle aktifine kaydettiği bir şirkete ait hisse senetlerini 1994 yılında vadeli olarak 2.500.000.000.-liraya satmıştır. Anılan şirket satış bedelinin 300.000.000.- lirasını 1994 yılında, 800.000.000.- lirasını da 1995 yılında nakit olarak tahsil etmiştir. Geriye kalan bedelin 1.000.000.000.- lirası 1996, 400.000.000.- lirası da 1997 yılında tahsil edileceği varsayıldığında bu iştirak hissesinin satışından doğan kazanç aşağıdaki şekilde vergilendirilecektir.

1994 yılında yapılan tahsilatın iştirak hissesinin iktisap bedeline ilişkin olduğu kabul edileceğinden bu iştirak hissesinin satışından doğan 2.100.000.000.- liralık kârın tamamının 1994 yılının kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

1995 yılında tahsil edilen 800.000.000.- liradan, maliyet bedeline isabet eden 100.000.000.- liranın tenzilinden sonra kalan 700.000.000.- lira sermayeye ilave edilmiş olmak şartıyla bu yılın kurum kazancından indirilecektir.

1996 yılında tahsil edilen 1.000.000.000.- liranın anılan yılda sermayeye ilave edilen kısmı, bu yılın kurum kazancından indirilecektir. 1997 yılında tahsil edilen 400.000.000.- lira ise, tamamı kurumun sermayesine ilave edilmiş olsa dahi satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminden sonra tahsil edildiği için kurum kazancından indirilemeyecektir.

5. Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançların % 20 Oranı Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan ve bu Tebliğin önceki bölümlerinde açıklanan esaslar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde tanımlanan menkul sermaye iradının tespitinde indirim konusu yapılmayacaktır. Dolayısıyla anılan kazançlar, aynı Kanunun 3946 sayılı Kanunla değişen 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi olacaktır. Bilindiği üzere bu tevkifat, halka açık anonim şirketlerde % 10, diğer kurumlar da ise % 20 oranında uygulanmaktadır. Ancak bu tevkifat, tevkifat matrahının kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan ve kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlara isabet eden kısmı için Kurumlar Vergisi

Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendi gereğince % 10 olarak uygulanacaktır.

İstisnadan yararlanan kurumun halka açık anonim şirket olması halinde de anılan kazançlar üzerinden % 10 gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

ÖRNEK

Kumaş imalatı ve ticareti faaliyetinde bulunan halka açık olmayan (B) Anonim Şirketi, 1994 yılında bu faaliyetinden 800.000.000.- lira, 1990 yılında iktisap ettiği gayrimenkulün peşin satışından ise 200.000.000.- lira kâr elde etmiştir. Gayrimenkul satışından sağlanan kazancın tamamı satışın yapıldığı yılda kurumun sermayesine ilave edilmiştir. Bu bilgilere göre, kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi ile gelir vergisi tevkifat tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- Kurum kazancı.....	1.000.000.000.-TL.
(800.000.000 + 200.000.000)	
- İstisna ve indirimler.....	(-) 200.000.000.-TL.
(Gayrimenkul satış kazancı)	
- Kurumlar vergisi matrahı.....	800.000.000.-TL.
- Hesaplanan kurumlar vergisi.....	200.000.000.-TL.
(800.000.000 x % 25)	
- % 20 oranlı kurumlar vergisi.....	160.000.000.-TL.
(800.000.000 x % 20)	
- Fon payı.....	20.000.000.-TL.
(200.000.000 x % 10)	

Gelir Vergisi Tevkifatının Hesaplanması

- Gayrimenkul satış kazancının indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı içindeki payı.....	% 20
(200.000.000 / 1.000.000.000)	
- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı.....	1.000.000.000.-TL.
- İndirimler.....	(-) 200.000.000.-TL.

(Kurumlar vergisi)

- Gelir vergisi tevkifatı matrahı..... 800.000.000.-TL.

(1.000.000.000 - 200.000.000)

- Gayrimenkul satışından doğan kazançla ilişkin olup

"% 10" oranında tevkifata tabi gelir vergisi matrahı..... 160.000.000.-TL.

(800.000.000 x % 20)

- Gelir vergisi tevkifat tutarı..... 16.000.000.-TL.

(160.000.000 x % 10)

- Fon payı..... 1.600.000.-TL.

(16.000.000 x % 10)

- Diğer gelirlere isabet eden ve % 20 oranında

tevkifata tabi gelir vergisi matrahı..... 640.000.000.-TL.

(800.000.000 - 160.000.000)

- Gelir vergisi tevkifatı..... 128.000.000.-TL.

(640.000.000 x % 20)

- Fon payı..... 12.800.000.-TL.

(128.000.000 x % 10)

6. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlar ile 93/5148 ve 94/5307 Sayılı Kararname Kapsamına Giren Gelirlerin Birlikte Olması Halinde Ödenecek Gelir Vergisi Tevkifatının Hesaplanması

30.12.1993 tarihli ve 93/5148 sayılı Kararname ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifat oranının, kurumların Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden kısım için "0" olarak uygulanması öngörülmüştür. Bu kısım, sözü edilen faiz gelirlerinin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanmaktadır. Anılan Kararname hükmü kurumların 1995 ve müteakip yıllarda elde edilecek gelirleri için uygulanmaktadır. 1994 yılı hesap döneminde elde edilen kazançlar için ise 14.2.1994 tarihli ve 94/5307 sayılı Kararname hükümleri uygulanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendi hükmü, kurumların 1994 yılı hesap dönemi kazançlarına da uygulanacaktır. Buna göre, 14.2.1994 tarihli ve 94/5307 sayılı Kararname hükümleri uyarınca 1994 yılı hesap dönemi kazançları hakkında Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendi gereğince yapılacak tevkifat oranının, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara uygulanan % 10 tevkifat oranından düşük olması halinde, tevkifat matrahının tamamına bu oranın uygulanması gerekir. Söz konusu Kararname hükümlerine göre belirlenen tevkifat oranının % 10 oranından daha yüksek olması durumunda, gelir vergisi tevkifatının hesaplanmasında, tevkifat matrahının, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar ve Kararname kapsamındaki gelirlere isabet eden kısmı ile varsa diğer gelirlere isabet eden kısmı ayrı ayrı hesaplanacaktır. Dolayısıyla, 94/5307 sayılı Kararname ile Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendindeki tevkifat oranları, ilgili olduğu matraha ayrı ayrı uygulanacaktır.

1995 ve müteakip yıllarda ise gelir vergisi tevkifatının hesaplanmasında 30.12.1993 tarihli ve 93/5148 sayılı Kararname hükümlerinin uygulanması öngörüldüğünden, anılan Kararname kapsamındaki gelirlerin yanısıra iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançların da bulunması halinde;

- 93/5148 sayılı Kararname kapsamına giren kazançlara bu Kararname ile belirlenmiş olan tevkifat oranı,
- İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendindeki tevkifat oranı,
- Bunların dışında kalan kazançlar için ise Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendindeki tevkifat oranı,

uygulanacaktır. Tevkifat matrahının bu kazançlara isabet eden kısmı, söz konusu kazançların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı veya hasılatı oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

ÖRNEK

Süt mamülleri imalat ve ticareti faaliyetinde bulunan (C) Anonim Şirketinin 1994 yılı hesap döneminde bu faaliyetinden elde ettiği kazanç tutarı 4.000.000.000.-liradır. Bu kurum aynı yılda ayrıca 8.000.000.000.-lira Hazine bonusu faiz geliri ile gayrimenkul satışından 3.000.000.000.-lira kâr elde etmiştir. Kurumun 1994 yılı toplam hasılat tutarı 31.000.000.000.- liradır.

Bu bilgilere göre kurumun, kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatı tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisi

- Kurum kazancı..... 15.000.000.000.-TL.

(4.000.000.000 + 8.000.000.000 + 3.000.000.000)

- İstisna kazançlar..... (-)3.000.000.000.-TL.

(Gayrimenkul Satış Kazancı)

- Kurumlar vergisi matrahı..... 12.000.000.000.-TL.

- Kurumlar vergisi..... 3.000.000.000.-TL.

(12.000.000.000 x % 25)

- Fon payı..... 300.000.000.-TL.

(3.000.000.000 x % 10)

- % 20 oranlı kurumlar vergisi..... 2.400.000.000.-TL.

(12.000.000.000 x % 20)

Gelir Vergisi Tevkifatı

a) 94/5307 Sayılı Kararnameye Göre Gelir Vergisi Tevkifatının Hesabı

- Hazine bonosu faizlerinin indirim ve istisnalardan önceki

kurum kazancı içindeki payı..... % 53,3

(8.000.000.000/15.000.000.000)

- Uygulanacak gelir vergisi tevkifatı oranı..... % 0

% 53,3 oranı, 94/5307 sayılı Kararnamenin (h) satırında yer alan % 0 "sıfır" tevkifat oranına tekabül etmektedir. Bu oran, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendi uyarınca bu döneme ilişkin gelir vergisi tevkifatı matrahının tamamına uygulanacaktır. Tevkifat matrahının, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından sağlanan kazançlara isabet eden kısmının ayırdedilmesi ve buna farklı bir oran uygulanması söz konusu değildir.

b) 93/5148 Sayılı Kararnameye Göre Gelir Vergisi Tevkifatının Hesabı

1995 ve müteakip yıllarda 93/5148 sayılı Kararnameye göre işlem yapılması öngörüldüğünden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre ödeyeceği gelir vergisi tevkifatı tutarı yukarıdaki veriler esas alınarak aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- Hazine bonosu faizi gelirinin toplam hasılat içindeki oranı..... % 25,80

(8.000.000.000 / 31.000.000.000)

- "0" oranda tevkifata tabi Hazine bonosu faizi

gelirine isabet eden kurumlar vergisi.....	774.000.000.-TL.
- Gelir Vergisi tevkifat matrahından indirilebilecek	
kurumlar vergisi.....	2.226.000.000.-TL.
(3.000.000.000 - 774.000.000)	
- Gayrimenkul satış kazancının indirim ve istisnalardan	
önceki kurum kazancı içindeki oranı.....	% 20
(3.000.000.000 / 15.000.000.000)	
- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı.....	15.000.000.000.-TL.
- İndirimler.....	(-)2.226.000.000.-TL.
(Kurumlar vergisi)	
- Gelir vergisi tevkifat matrahı.....	12.774.000.000.-TL.
Hazine bonusu faiz gelirine isabet eden "0" oranında	
tevkifata tabi gelir vergisi matrahı.....	3.295.692.000.-TL.
(12.774.000.000 x % 25,8)	
- Gayrimenkul satış kazancına isabet eden " % 10"	
oranında tevkifata tabi gelir vergisi tevkifat matrahı.....	2.554.800.000.-TL.
(12.774.000.000 x % 20)	
- Gelir vergisi tevkifatı.....	255.480.000.-TL.
(2.554.800.000 x % 10)	
- Fon payı.....	25.548.000.-TL.
(255.480.000 x % 10)	
- Diğer kazanca isabet eden "% 20" oranında	
tevkifata tabi gelir vergisi matrahı.....	6.923.508.000.-TL.
(12.774.000.000-3.295.692.000-2.554.800.000)	
- Gelir vergisi tevkifatı.....	1.384.701.600.-TL.

(6.923.508.000 x % 20)

- Fon payı..... 138.470.160.-TL.

(1.384.701.600 x % 10)

B - ÜRETİM TESİSLERİ VE BU TESİSLERE İLİŞKİN GAYRİ-MENKULLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE AYNI SER-MAYE OLARAK KONULMASINDAN DOĞAN KAZANÇ-LARA İLİŞKİN İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendinin ikinci paragrafında, kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de bu bentte yazılı istisnanın uygulanması öngörülmüştür.

Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve %, 25 oranlı kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen 20 oranlı kurumlar vergisi matrahına da dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmayacaktır.

6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununda, "Bir maddenin vasıf, şekil, 'hassa veya terkipini, 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 işleri) sâyılır." denilmektedir.

Bu hükme göre, sanayi işletmelerinde sınai faaliyetlerde bulunanlar, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca imalatçı olarak tanımlanarak "Sanayi Sicili"ne kaydolunmakta ve kendilerine "Sanayi Sicil Belgesi" verilmektedir.

Buna göre, sınai üretim yapılan ve bu nedenle Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca "sanayi işletmesi" olarak tescil edilmiş olan işletmelerde bulunan tesisler ile bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin kurumlar vergisi mükelleflerince sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması halinde, bu sermaye tahsisinden doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. İstisnanın uygulanabilmesi için üretim tesislerinin tamamının aynı sermaye olarak konulması şartı aranmayacaktır. Bu üretim tesislerinin belli bir bölümünün aynı sermaye olarak konulması halinde de istisna uygulanabilecektir. Ancak, üretim tesislerine ilişkin gayrimenkullerin üretim tesisinden ayrı olarak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması halinde, bu aynı sermaye tahsisinden doğan kazanç için bu fıkra hükmü uygulanmayacaktır.

Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin, yeni kurulacak sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulmasında, kurulacak olan şirketin yapacağı yatırım ve yabancı ortaklarının sermaye paylarının tutarı önem arz etmektedir. Bu hususlar aşağıda açıklanmıştır.

1. Üretim Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgeli Yatırım Yapmak Üzere Kurulacak Sermaye Şirketlerine Aynı Sermaye Olarak Konulması

Teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak şirketin sermaye şirketi olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, yeni kurulacak olan şirketin sermaye şirketi olması ve 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulması halinde, bu şirkete üretim tesislerini ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis eden kurumların, bu sermaye tahsisinden sağladıkları kazançlar, kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Yeni kurulacak olan şirketin yatırım teşvik belgesini çeşitli nedenlerle alamamış olması bu istisnadan yararlanması bakımından engel teşkil etmemektedir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için aynı sermaye konulan şirketin, yatırım teşvik belgesini, üretim tesisi veya bu tesislere ilişkin gayrimenkulün aynı sermaye olarak konulduğu yıla ilişkin beyannamenin verilme süresi sonuna kadar almış olması şarttır. Bu istisnanın uygulanmasında yeni kurulacak sermaye şirketine üretim tesislerini ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis edecek olan kurumun tam mükellef olması gerekmektedir.

Yeni kurulacak şirketin 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası teşvik belgeli yatırım yapması halinde, bu şirkete yabancı ortağın iştirak etmesi şartı aranmayacaktır. Yabancı ortağın bulunması halinde, bu ortağın sermaye payının belli bir oranı veya tutarı aşması da şart değildir.

Yeni kurulacak olan sermaye şirketinin yatırım teşvik belgesi kapsamında yapacağı asgari 5 milyon ABD Doları tutarındaki yatırımın bu belgede öngörülen süre ve şartlarda gerçekleştirilmesi bu istisnanın uygulanması için yeterli olacaktır.

2. Üretim Tesisleri İle Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgesi Olmaksızın Yatırım Yapmak Üzere Yeni Kurulacak Olan Tam Mükellef Anonim Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulması

Teşvik belgesi olmaksızın yatırım yapmak üzere yeni kurulacak olan sermaye şirketinin, yabancı ortaklı, anonim şirket statüsünde ve tam mükellef kurum olması gerekir. Yeni kurulacak olan bu şirkete üretim tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis etmiş olan kurumların, bu aynı sermaye tahsisinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir.

Ancak, bu istisnanın uygulanabilmesi için, yeni kurulacak olan yabancı ortaklı anonim şirketin teşvik belgesi olmaksızın yapacağı yatırımın, asgari 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması gerekmektedir. Ayrıca bu şarta ilave olarak yabancı ortakların sermaye paylarının en az 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması ve bu payın şirket sermayesine oranının % 20'den az olmaması gerekir. Yabancı ortaklar için aranan bir diğer şart ise asgari 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olan asgari sermaye paylarının kambiyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi gereğidir. Bu tevsik, söz konusu dövizlerin yurda getirilerek yetkili banka ve müesseselerde bozdurulduğuna ilişkin döviz alım belgesi ile yapılacaktır. Ancak şirketin sermayesine göre % 20 oranındaki sermaye payının 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası tutarını aşması halinde, bozdurulması gereken döviz bedeli 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para olmayıp % 20 oranındaki sermaye payının karşılığı olan döviz tutarı olacaktır.

Teşvik belgesiz yatırımın asgari 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para, karşılığı Türk Lirası tutarını aşıp aşmadığının tespitinde yatırım harcamalarına ilişkin faturaların düzenlendiği tarihte, ABD Dolarının Türk Lirası karşılığındaki değerinin esas alınması gerekir.

Teşvik belgesi olmaksızın yatırım yapmak üzere kurulacak olan sermaye şirketlerinin yabancı ortaklı olmaması halinde, kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin bu şirketlere aynı sermaye olarak konulmasından elde ettikleri kazançlar için istisna hiçbir şekilde uygulanmayacaktır.

ÖRNEK:

(A) Limited Şirketi, 40.000.000.000.-TL bedelle aktifinde kayıtlı bulunan konserve imalatı ile ilgili tesislerini ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini teşvik belgesi olmaksızın yatırım yapmak üzere 150.000.000.000.-TL kayıtlı sermaye ile 1994 yılında kurulan (B) Anonim Şirketine 80.000.000.000.-TL değer ile aynı sermaye olarak tahsis etmiş ve kendisine bu miktarda itibari değerde hisse senedi verilmiştir. İştirak edilen şirketin 5 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirası tutarında yatırım yapması öngörülmüştür. Yabancı ortağın şirketteki payı % 30 olup, 1 milyon ABD Doları karşılığıdır.

(A) Limited Şirketinin 1994 yılı toplam kurum kazancı 60.000.000.000.- lira olup, bu kazancın $(80.000.000.000 - 40.000.000.000 =)$ 40.000.000.000.-lirası konserve imalatı tesisleri ile bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin (B) Anonim Şirketine aynı sermaye olarak konulmasından sağlanmıştır. Bu örnekteki (A) Limited Şirketinin üretim tesislerinin satışından doğan kazancın tespitinde yeniden değerlendirme ve amortismanlar ihmal edilmiştir. Bu bilgilere göre (A) Limited Şirketinin vergilendirilmesi aşağıda gösterilmiştir.

- Kurum kazancı..... 60.000.000.000.-TL.

$(40.000.000.000 + 20.000.000.000)$

- İstisna..... (-) 40.000.000.000.-TL.

(Üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından

doğan kazanç)

(80.000.000.000 - 40.000.000.000)

- Kurumlar vergisi matrahı..... 20.000.000.000.-TL.

- Kurumlar vergisi..... 5.000.000.000.-TL.

(20.000.000.000 x % 25

- % 20 oranlı kurumlar vergisi..... 4.000.000.000.-TL.

(20.000.000.000 x % 20)

- Fon payı..... 500.000.000.-TL.

(5.000.000.000 x % 10)

Gelir Vergisi Tevkifatı

- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı..... 60.000.000.000.-TL.

- İndirimler..... (-)45.000.000.000.-TL.

- Üretim tesislerinin aynı sermaye olarak

konulmasından doğan kazançlar..... 40.000.000.000.-TL.

- Kurumlar vergisi..... + 5.000.000.000.-TL.

45.000.000.000.-TL.

- Gelir vergisi tevkifat matrahı..... 15.000.000.000.-TL.

(60.000.000.000 - 45.000.000.000)

- Gelir vergisi tevkifatı..... 3.000.000.000.-TL.

(15.000.000.000 x % 20)

- Fon payı..... 300.000.000.-TL.

(3.000.000.000 x % 10)

C - İŞTİRAK HİSSELERİ VE GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDA TAPU VE KADASTRO HARÇLARI İLE BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ İSTİSNASI UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 23/a maddesinin son fıkrasında, bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden, Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici 10 uncu madde ile de bu madde kapsamında yapılan teslimler katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Geçici 23 üncü maddenin bu hükmü 4108 sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 2 Haziran 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle; tapu harçları ve banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnaları bu tarihten sonra geçici 23/a maddesi kapsamında yapılan iştirak hissesi veya gayrimenkul satışlarına ilişkin işlemler için uygulanacaktır. 2 Haziran 1995 tarihinden önce yapılan satışlar için sözü edilen istisnaların uygulanması mümkün değildir.

Öte yandan, anılan fıkarda, damga vergisine ilişkin istisna yer almamaktadır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23/a maddesinin uygulaması ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23/a maddesi ile tam mükellefiyete tabi kurumların, 1.1.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasındaki iştirak hisseleri veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarının, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Vadeli satış halinde ise satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazançların tutarı ilgili yıl kurum kazancından indirilecektir.

Buna göre, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamının geçici 23/a maddesinde öngörülen süre içinde sermayeye ilave edilmesi halinde, tapu ve kadastro harçları ile banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnası tam olarak uygulanabilecektir.

Kurumlar, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamını veya belirli bir kısmını sermayeye ekleyebilirler. Bu çerçevede, gayrimenkul satışına ilişkin işlemlerin tapuda yapılması sırasında satıcı kurumun, kazancın belli bir kısmını sermayeye ekleyeceğini beyan etmesi halinde istisna, sermayeye eklenecek olan kazançta isabet eden harçlar için uygulanacaktır.

Tapuda alım satımına ilişkin tescil işlemlerinin yapılmasından sonra gayrimenkulün satışından doğan kazancın, yasal süre içinde tapudaki tescil işleminde sermayeye ekleneceği beyan edilen kısmının sermayeye eklenmemesi durumunda istisnaya konu işlem gerçekleşmemiş olduğundan, evvelce alınmayan harçların ilgililerden tahsili gerekir. Harçlar, istisnaya konu işlemin gerçekleşmemesinde kendisine kusur atfedilemeyecek olan alıcıdan cezasız, satıcıdan ise cezalı olarak tahsil edilecektir. Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı Kanunla eklenen geçici 23 üncü maddenin (a) bendinin yedinci

fıkrasında yer alan kooperatiflerle ilgili hükmün uygulanması sırasında 2982 sayılı Kanun hükümlerinin dikkate alınmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, tapuda işlem yapılması sırasında, gayrimenkulün satışından doğan kazancın belirli bir kısmını sermayeye ilave edeceklerini beyan ederek istisnadan sınırlı olarak yararlanan kurumların, daha sonra gayrimenkulün satışından doğan kazancın tamamını sermayelerine eklemiş olmaları gerekçesiyle tapudaki tescil işlemi sırasında ödedikleri harçların istisna nedeniyle iadesine ilişkin taleplerinin yerine getirilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendi kapsamında gayrimenkul satışı yapmak isteyen kurumların aşağıdaki hususları yerine getirmeleri gerekmektedir.

- Gayrimenkul satışı yapacak olan kurum bu Tebliğe ekli dilekçeyi (EK:1) bir asıl iki örnek olarak dolduracak ve harçlarla ilgili vergilendirme işlemlerini yürütmekle görevli vergi dairesine verecektir. Vergi dairesi ilgili olan bölümü doldurup tasdik ettikten sonra dilekçenin aslını mükellefe iade edecektir. Dilekçenin bir örneği mükellefin kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine gönderilecek diğer örneği ise işlemi yapan vergi dairesinde mükellef için açılacak dosyaya konulacaktır.

- Harçlarla ilgili vergilendirme işlemlerini yürütmekle görevli vergi dairesince tasdik edilmiş olan dilekçenin mükellef tarafından tapu idaresine ibrazı üzerine, tapu idaresi gayrimenkulün tapuda devir işlemini, taraflardan tapu ve kadastro harçlarını almadan veya sermayeye ilave edilmeyecek olan kazanç tutarına isabet eden harçları tahsil ederek yapacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) bendi 'kapsamında istisnadan yararlanan mükelleflerin, bu istisnanın uygulamasına ilişkin olarak bu Tebliğde belirtilen şartlara uymamaları halinde zamanında alınmayan kamu alacaklarının ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacağı tabiidir.

IV - RÜÇHAN HAKKI KUPONLARI SATIŞ KAZANÇLARI İLE EMİSYON PRİMLERİ

Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi öncelikli alma (rüşhan hakkı) kuponlarını başkalarına da satabilirler.

Sermaye artırımına katılmak için belirlenen süreç içinde rüşhan haklarını kullanmayan ortakların hisse senetlerinin, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununa göre hisse senedini ihraç eden şirketler tarafından nominal bedelin üzerinde satılması halinde, satış bedelinin nominal bedeli aşan kısmına "emisyon primi" denilmektedir.

Kurumların, rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin

üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 5 numaralı bendinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançlar, aynı Kanunun 3946 sayılı Kanunla değişik 25 inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahına dahil edilmekteydi. Ayrıca bu kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iradının kapsamına dahil olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre,% 20 oranında vergi tevkifatına tabi tutulmaktaydı.

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 23 üncü maddenin (b) bendinde, Bu Kanunun 8 inci maddesinin 5 numaralı bendi ile geçici 11 inci maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında 25 inci maddenin ikinci fıkrasında öngörülen % 20 oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmaz. Bu hüküm uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için ise bu tevkifat % 10 olarak uygulanır" hükmü yer almaktadır. Bu bentte belirtilen kazançlar aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23/b maddesinde, rüçhan hakkı kuponları satış kazançları ile emisyon primlerinin % 25 oranlı kurumlar vergisi karşısındaki durumu açısından herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Bu nedenle eskiden olduğu gibi anılan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 5 numaralı bendine göre % 25 oranlı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (b) bendinde yapılan düzenlemeye göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan rüçhan hakkı kupon satış kazançları ile emisyon primleri 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında % 20 oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

Yapılan düzenlemeye göre, 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, emisyon primleri Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmayacak, ancak rüçhan hakkı kuponları satışından elde edilen kazançlar üzerinden ise bu bent hükmü uyarınca % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

ÖRNEK

Çimento üretimi ile iştigal eden ve halka açık şirket niteliğinde bulunmayan (B) Anonim Şirketi, 1994 yılında 12.000.000.000.-lira çimento satış kazancı, 4.000.000.000.- lira Devlet tahvili faizi, 2.000.000.000.- lira rüçhan hakkı kupon satış kazancı ve 4.000.000.000.-lira emisyon primi olmak üzere 22.000.000.000.-lira kâr elde etmiştir. Şirketin 1994 yılında 3.000.000.000.- lira kanunen kabul edilmeyen gideri olmuştur.

Bu şirketin, 4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 23 üncü madde hükmü de dikkate alınarak ödemesi gereken vergilerin aşağıdaki şekilde hesaplanması gerekir.

Kurumlar Vergisi

- Kurum kazancı.....	22.000.000.000.-TL.
- Kanunen kabul edilmeyen giderler.....	(+) 3.000.000.000.-TL.
Toplam.....	25.000.000.000.-TL.
- İstisnalar.....	(-) 6.000.000.000.-TL..
- Rüçhan hakkı kupon satış bedeli.	2.000.000.000.-TL.
- Emisyon primi.....	4.000.000.000.-TL.
	+ _____
	6.000.000.000.-TL.
- Kurumlar vergisi matrahı.....	19.000.000.000.-TL.
(25.000.000.000 - 6.000.000.000)	
- Hesaplanan kurumlar vergisi.....	4.750.000.000.-TL.
(19.000.000.000 x % 25)	
- Fon payı.....	475.000.000.-TL.
(4.750.000.000 x % 10)	

% 20 Oranlı Kurumlar Vergisi

- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı.....	25.000.000.000.-TL.
- % 20 oranlı Kurumlar Vergisi matrahına dahil olmayan kazançlar	(-) 6.000.000.000.-TL.
- Emisyon primleri.....	4.000.000.000.-TL.
- Rüçhan hakkı kupon satış bedeli.....	+ 2.000.000.000.-TL.
	6.000.000.000.-TL.

- % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahı..... 19.000.000.000.-TL.
- % 20 oranlı kurumlar vergisi..... 3.800.000.000.-TL.

(19.000.000.000 x % 20)

% 25 oranında hesaplanan kurumlar vergisi % 20 oranında hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğundan bu kurum, % 25 oranına göre hesaplanan 4.750.000:000.- lira tutarındaki kurumlar vergisini ödeyecektir.

1995 Yılına İlişkin Geçici Vergi

- Geçici vergi matrahı..... : 4.750.000.000.-TL.
- Geçici vergi..... : 3.325.000.000.-TL.

(4.750.000.000 x % 70)

Gelir Vergisi Tevkifatı

94/5307 Sayılı Kararnameye Göre Gelir Vergisi Tevkifatının Hesabı

- Devlet tahvili faiz gelirlerinin toplam kurum kazancı içindeki payı % 16

(4.000.000.000 / 25.000.000.000)

(% 16 oranı, 94/5307 sayılı Kararnamedeki

(c) satırında yer alan % 14.12 tevkifat

oranına tekabül etmektedir.)

- Rüçhan hakkı kupon satış kazancının toplam

kurum kazancı içindeki payı..... % 8

(2.000.000.000 / 25.000.000.000)

- İstisna ve indirimlerden önceki kurum kazancı..... 25.000.000.000.-TL.

- Gelir vergisi tevkifat matrahına dahil

olmayan unsurlar..... (-) 8.750.000.000.-TL.

- Emisyon primi..... 4.000.000.000.-TL.

- Kurumlar vergisi..... 4.750.000.000.-TL.

+ _____

8.750.000.000.-TL.

- Gelir vergisi tevkifat matrahı..... 16.250.000.000.-TL.

(25.000.000.000 - 8.750.000.000)

- Rüçhan hakkı kupon satış kazancına..... 1.300.000.000.-TL.

isabet eden "% 10" oranında tevkifata

tabi gelir vergisi matrahı

(16.250.000.000 x % 8)

- Gelir vergisi tevkifatı..... 130.000.000.-TL.

(1.300.000.000 x % 10)

- Fon payı..... 13.000.000.-TL.

(130.000.000 x % 10)

- Diğer kazançlara isabet eden "% 14.12" oranında

tevkifata tabi gelir vergisi matrahı..... 14.950.000.000.-TL.

(16.250.000.000 - 1.300.000.000)

- Gelir vergisi tevkifatı..... 2.110.940.000.-TL.

(14.950.000.000 x % 14.12)

- Fon payı..... 211.094.000.-TL.

(2.110.940.000 x % 10)

Toplam Vergi Tutarı..... 11.015.034.000.-TL.

- Kurumlar vergisi..... 4.750.000.000.-

- Fon payı..... 475.000.000.-

- Geçici vergi..... 3.325.000.000.-

- Gelir vergisi tevkifatı..... 130.000.000.-

- Fon payı..... 13.000.000.-

- Gelir vergisi tevkifatı.....	2.110.940.000.-
- Fon payı.....	+ 211.094.000.-
	11.015.034.000.-

93/5148 Sayılı Kararnameye Göre Gelir Vergisi Tevkifatının Hesabı

1995 ve müteakip yıllarda 93/5148 sayılı Kararnameye göre işlem yapılması gerekeceğinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre ödenecek gelir vergisi tevkifat tutarı yukarıdaki veriler esas alınarak aşağıdaki gibi hesaplanacaktır (Örneğimizdeki kurumun 1995 yılı hasılatı 35.000.000.000.- liradır).

- Devlet tahvili gelirlerinin hasılat içindeki payı.....	% 11.42
(4.000.000.000 / 35.000.000.000)	
- "0" oranında tevkifata tabi Devlet tahvili	
faiz gelirine isabet eden kurumlar vergisi.....	542.450.000.-TL.
(4.750.000.000 x % 11.42)	
- Gelir vergisi tevkifat matrahından	
indirilebilecek kurumlar vergisi.....	4.207.550.000.-TL.
(4.750.000.000 - 542.450.000)	
- Rüçhan hakkı kupon satış kazancının indirim ve	
istisnalardan önceki kurum kazancı içindeki oranı.....	% 8
(2.000.000.000 / 25.000.000.000)	
- İstisna ve indirimlerden önceki kurum kazancı.....	25.000.000.000.-TL.
- İndirimler.....	(-) 8.207.550.000.-TL.
- Emisyon primi.....	4.000.000.000.-
- Kurumlar vergisi.....	4.207.550.000.-
	+ _____
	8.207.550.000.-

- Gelir vergisi tevkifat matrahı	16.792.450.000.-TL.
(25.000.000.000 - 8.207.550.000)	
- Devlet tahvili faiz gelirlerine isabet eden "0"	
oranında tevkifata tabi gelir vergisi tevkifat matrahı.....	1.917.697.790.-TL.
(16.792.450.000 x % 11.42)	
- Gelir vergisi tevkifatı.....	0
- Fon payı.....	0
- Rüçhan hakkı kupon satış kazancına isabet eden	
"% 10" oranında tevkifata tabi gelir vergisi	
tevkifat matrahı.....	1.343.396.000.-TL.
(16.792.450.000 x % 8)	
- Gelir vergisi tevkifatı.....	134.339.600.-TL.
(1.343.396.000 x % 10))	
- Fon payı.....	13.433.960.-TL.
(134.339.600 x % 10)	
- % 20 oranında tevkifata tabi gelir vergisi matrahı.....	13.531.356.210.-TL.
(16.792.450.000 - 1.917.697.790 - 1.343.396.000)	
- Gelir vergisi tevkifatı.....	2.706.271.242.-TL.
(13.531.356.210 x % 20)	
- Fon payı.....	270.627.124.-TL.
(2.706.271.242 x % 10)	
Toplam Vergi Tutarı.....	11.674.671.926.-TL.
- Kurumlar vergisi.....	4.750.000.000.-
- Fon payı.....	475.000.000.-
- Geçici vergi.....	3.325.000.000.-

- Gelir vergisi tevkifatı.....	134.339.600.-
- Fon payı.....	13.433.960.-
- Gelir vergisi tevkifatı.....	2.706.271.242.-
- Fon payı.....	<u>+ 270.627.124.-</u>
	11.674.671.926.-

V - YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARMA, MONTAJ İŞLERİ VE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı Kanunla eklenen geçici 24 üncü madde aşağıdaki gibidir.

"Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.

Vergiden müstesna tutulan bu kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre % 20 oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre bu kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları, halka açık anonim şirketlerde % 5, diğer kurumlarda ise % 10 olarak uygulanır. Yurt dışında elde edilen bu kazançlara mahallinde uygulanan vergilerin oranının % 25'in üzerinde olması halinde, bu oranın üzerinde uygulanan her bir puan için % 0.75 oranında indirim yapılmak suretiyle uygulanır. Yurt dışında uygulanan vergi oranının halka açık şirketlerde 28.75, diğer kurumlarda ise % 32.5 oranında olması durumunda bu tevkifat oranları "0" sıfır olarak uygulanır. Ancak indirimli vergi tevkifat oranından yararlanabilmek için yabancı memleketlerde inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara uygulanan vergi oranının o ülkenin yetkili makamlarından alınan ve mahallindeki Türk elçilik veyâ konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikaların aslı ile yapılan işe ilişkin sözleşmenin bir örneğinin Türkiye'de bağlı bulunulan vergi dairesine yıllık beyanname verme süresi içinde ibraz edilmesi şarttır."

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 43 üncü maddesi hükmü uyarınca yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir. Ancak, indirilecek miktar yabancı memleketlerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde yazılı oranların uygulanmasıyla bulunacak miktarlardan fazla olamaz.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesi hükmünden yararlanan mükelleflerin aynı Kanunun 43 üncü maddesi hükmü uyarınca uygulama yapmaları mümkün değildir.

A - YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARMA VE MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARIN TÜRKiYE'YE GETİRİLMESİ

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesindeki istisnadan yararlanabilmek için yurt dışında yapılan söz konusu faaliyetlerden sağlanan kazancın 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi ve bu işlerden elde edilen hasılatın en az % 15'inin kambiyo mevzuatı gereğince döviz olarak Türkiye ye getirilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların elde edildiğı yılda Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde bu istisna uygulanabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun söz konusu hükmüne göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerin hangi tarihte başlamış olduğı önem arzetmemektedir. Sözü edilen işler hangi tarihte başlamış olursa olsun 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında bu işlerden elde edilen ve Türkiye de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Bu tarihten sonra elde edilen kazançlar hakkında bu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesindeki istisnanın uygulanabilmesi için yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan hasılatın en az % 15'inin kambiyo mevzuatı gereğince döviz olarak yurda getirilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, % 15 oranının kazanca değıl hasılatı uygulanacak olmasıdır.

Sözü edilen dövizlerin yurda getirildiğinin tevsiki, dövizin Türkiye'ye getirilip yetkili Banka veya müesseselerde bozdurularak alınan döviz alım belgesinin ibrazı ile mümkündür.

B - YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARMA, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARIN % 20 ORANLI KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Kurumların, yurt dışında. yaptıkları inşaat, onarnıa ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, anılan Kanunun 25 inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince % 20 oranında hesaplanan kurumlar vergisinin matrahına da dahil edilmeyecektir.

Bu istisna, kurumun ilgili yıldaki kazancının yeterli olmaması veya faaliyetin zararlı sonuçlanması durumunda da uygulanabilecektir. Bu durumda, ilgili yılda fiilen indirim konusu yapılamayan söz konusu kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere cari yıl zararı olarak devredilecektir. Devredilen bu zararlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendine göre beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla % 25 oranlı kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Ancak bu indirim, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılacaktır.

Öte yandan, kurumun ilgili yıl faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması hali de, istisna kazancın kurum zararına eklenmesi ve izleyen yılda zarar olarak kurum kazancından indirilmesi sırasında % 20 oranında hesaplanan kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Kurumlar vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak tevkifat oranları, halka açık anonim şirketlerde % 5, diğer kurumlar da ise % 10 olarak uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışında elde edilen bu kazançlara % 25 oranının üzerinde bir verginin uygulanmış olması halinde, sözü edilen tevkifat oranları, bu oranın üzerinde uygulanan her bir puan için % 0,75 oranında indirim yapılmak suretiyle tespit edilecektir. Yurt dışında uygulanan vergi oranının halka açık anonim şirketlerde 28.75, diğer kurumlarda % 32,5 oranını aşması halinde bu tevkifat oranları "% 0" olarak uygulanacaktır.

Buna göre, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları aşağıda açıklanmıştır.

Yurt Dışında Uygulanan <u>Vergilerin Oranı (%)</u>	Türkiye'de Uygulanacak <u>Vergi Tevkifat Oranı (%)</u>	
	Halka Açık <u>Anonim Şirketler</u>	Diğer <u>Kurumlar</u>
25 ve aşağısı.....	5.....	10
26.....	4,25.....	9,25
27.....	3,5.....	8,50
28.....	2,75.....	7,75
28,75.....	0.....	7,75
29.....	0.....	7

30.....	0.....	6,25
31.....	0.....	5,50
32.....	0.....	4,75
32,5 ve yukarısı.....	0.....	0

C - İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT ORANLARININ UYGULANMASINDA İBRAZ EDİLMESİ GEREKEN BELGELER

Kurumlar vergisinden müstesna tutulan söz konusu yurtdışı kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre halka açık anonim şirketlerde % 5, diğer kurumlarda % 10 oranında yapılan gelir vergisi tevkifatından daha düşük oranda bir tevkifat, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde uygulanabilecektir.

Yabancı memleketlerde elde edilen anılan kazançlara indirimli gelir vergisi tevkifatı oranının uygulanabilmesi için söz konusu kazançlara o ülkede uygulanan gelir veya kurumlar vergileri gibi kazanç üzerinden alınan vergilerin oranının % 25'in üzerinde olması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, anılan kazançlara yurt dışında uygulanan vergi oranının % 25'in üzerinde olmasının yeterli bulunması, diğer bir ifade ile verginin ödenmesi şartının aranılmamasıdır. Öte yandan, uygulanan vergi oranı % 25'in üzerinde olmakla birlikte örneğin (%30) yabancı ülkede kuruma tanınan bazı indirim ve istisnalar nedeniyle nihai vergi yükü daha düşük (örneğin % 25) olabilmektedir. Bu durumda olan kurumlar da indirimli vergi tevkifatı oranından yararlanabileceklerdir. Bu örnekte, halka açık anonim şirketlerde "%0" diğer kurumlarda ise "% 6.25" tevkifat oranı uygulanacaktır.

Ancak ilgili yılda, yurt dışında bu işlerle ilgili olarak beyan edilen kazanç ve matrah ile bu tür kazançlar için geçerli olan vergiler ve oranlar yurt dışında bağlı bulunulan vergi dairesinden alınacak bir belge ile tevsik edilecektir. Söz konusu belgelerin yeminli tercüme bürolarına Türkçeye tercüme ettirilmesi gerekmektedir. Bu belgelerin vergi tevkifatına ilişkin muhtasar beyanname ekinde ibraz edilmemesi halinde mükellefler hakkında indirimli tevkifat oranı uygulanmayacaktır. Ancak bu belgelerin daha sonra ibraz edilmesi halinde düzeltme zamanaşımı süresi içinde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılacağı tabiidir.

Aşağıdaki örnekte, mükellef kurumun 1994 yılı kazançları ile ilgili olarak 4108 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki vergilendirme işlemleri ile anılan Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra yapılması gereken vergilendirme işlemleri gösterilmektedir.

ÖRNEK

Faaliyet konusu inşaat işleri olan ve halka açık şirket niteliğinde bulunmayan (A) Anonim Şirketi, 1994 yılı hesap döneminde yurt dışı inşaat işlerinden 30.000.000.000.- lira ve yurt içindeki inşaat işlerinden 20.000.000.000.- lira kâr elde etmiştir. Anılan kurum portföyünde bulundurduğu Devlet tahvili ve Hazine bonusu gelirlerinden ise aynı yılda 10.000.000.000.- lira faiz geliri elde etmiştir. Yurt dışındaki inşaat işlerinden elde edilen kazançlar yabancı ülkede % 30 oranında vergilendirilmektedir. Ancak, kurumun bu ülkede yararlandığı indirim ve istisnalar nedeniyle % 25 oranına tekabül eden 7.500.000.000.- lira kurumlar vergisi ödenmiştir. (Bu örnekteki inşaat işleri aynı yıl içinde başlayıp sona ermiştir.)

a) 4108 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girmesinden Önce Verilen Beyanname üzerinden Yapılan İşlemler

- Kurum kazancı..... : 60.000.000.000.-TL.

(30.000.000.000 + 20.000.000.000 + 10.000.000.000)

- Kurumlar vergisi..... : 15.000.000.000.-TL.

(60.000.000.000 x % 25)

- % 20 oranlı kurumlar vergisi..... : 12.000.000.000.-TL.

(60.000.000.000 x % 20)

- Fon payı..... : 1.500.000.000.-TL.

(15.000.000.000 x % 10)

- Geçici vergi..... : 10.500.000.000.-TL.

(15.000.000.000 x % 70)

94/5307 Sayılı Kararname Uygulanmak Suretiyle Hesaplanan Gelir Vergisi Tevkifatı

- Devlet tahvili ve Hazine bonusu

faizlerinin indirim ve istisnalardan

önceki kurum kazancı içindeki payı..... : % 16,66

(10.000.000.000 / 60.000.000.000)

- 94/5307 sayılı Kararnamenin % 16.66 oranına

isabet eden (c) sütunundaki gelir vergisi

tevkifat oranı..... :..... % 14.12

- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı..... :..... 60.000.000.000.-TL.

- İndirimler..... :..... (-) 15.000.000.000.-TL.

(Kurumlar vergisi)

- Gelir vergisi tevkifatı matrahı..... :..... 45.000.000.000.-TL.

(60.000.000.000 - 15.000.000.000)

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 6.354.000.000.-TL.

(45.000.000.000 x 14.12)

- Fon payı..... :..... 635.400.000.-TL.

(6.354.000.000 x % 10)

Toplam Vergi..... :..... 33.989.400.000.-TL.

- Kurumlar vergisi..... :..... 15.000.000.000.-

- Geçici vergi..... :..... 10.500.000.000.-

- Fon payı..... :..... 1.500.000.000.-

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 6.354.000.000.-

- Fon payı..... :..... 635.400.000.-

+ _____

Toplam..... :..... 33.989.400.000.-

Kurum, hesaplanan kurumlar vergisinden yurt dışında ödemiş olduğu 7.500.000.000.- lira tutarındaki kurumlar vergisini mahsup etmiştir. Dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisi 7.500.000.000.- lira olmaktadır. Mahsup işleminden sonra ödenecek toplam vergi tutarı ise (33.989.400.000 - 7.500.000.000=) 26.489.400.000.- lira olmuştur.

b) 4108 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girmesinden Sonra Verilecek Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılacak İşlemler

Bu kurumun, Tebliğin önceki bölümlerinde öngörülen şartları yerine getirerek 4108 sayılı Kanuna göre düzeltme beyannamesi vermesi halinde, yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesindeki istisnanın uygulanması nedeniyle ödemesi gereken

vergiler aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Kurum kazancı..... 60.000.000.000.-TL.

- İstisnalar..... (-) 30.000.000.000.-TL.

(Yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazanç _____)

- Kurumlar vergisi matrahı..... 30.000.000.000.-TL.

(60.000.000.000 - 30.000.000.000)

- Kurumlar vergisi..... 7.500.000.000.-TL.

(30.000.000.000 x % 25)

- % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahı..... 30.000.000.000.-TL.

(60.000.000.000 - 30.000.000.000)

- % 20 oranlı kurumlar vergisi..... 6.000.000.000.-TL.

(30.000.000.000 x % 20)

- Geçici vergi..... 5.250.000.000.-TL.

(7.500.000.000 x % 70)

- Fon payı..... 750.000.000.-TL.

(7.500.000.000 x % 10)

94/5307 Sayılı Kararnameye Göre Gelir Vergisi Tevkifatı

- Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirlerinin toplam kurum kazancı içindeki payı : %
16,66

(10.000.000.000 / 60.000.000.000)

- 94/5307 sayılı Kararnamenin % 16.66 oranına isabet eden (c) sütunundaki gelir vergisi tevkifat oranı : % 14.12

- Yurt dışı inşaat işlerinden sağılanan kazancın toplam kurum kazancı içindeki oranı : % 50

(30.000.000.000 / 60.000.000.000)

- Yurt dışında uygulanan % 30 oranındaki vergiye isabet eden tevkifat oranı : % 6.25

- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı..... :..... 60.000.000.000.-TL.

- İndirimler..... :..... (-) 7.500.000.000.-TL.

(Kurumlar vergisi)

- Gelir vergisi tevkifatı matrahı..... :..... 52.500.000.000.-TL.

- Yurt dışında yapılan inşaat işlerinden sağlanan

kazanca isabet eden "% 6,25" oranında tevkifata

tabi gelir vergisi matrahı..... 26.250.000.000.-TL.

(52.500.000.000 x % 50)

- Gelir vergisi tevkifatı..... 1.640.625.000.-TL.

(26.250.000.000 x % 6.25)

- Fon payı..... 164.062.500.-TL.

(1.640.625.000 x % 10)

- Diğer kazançlara isabet eden "% 14.12" oranında

tevkifata tabi gelir vergisi matrahı..... 26.250.000.000.-TL.

(52.500.000.000 - 26.250.000.000)

- Gelir vergisi tevkifatı..... 3.706.500.000.-TL.

(26.250.000.000 x % 14.12)

- Fon payı..... 370.650.000.-TL.

(3.706.500.000 x % 10)

Toplam Vergiler..... :..... 19.381.837.500.-TL.

- Kurumlar vergisi..... :..... 7.500.000.000.-

- Geçici vergi..... :..... 5.250.000.000.-

- Fon payı..... :..... 750.000.000.-

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 1.640.625.000.-

- Fon payı..... :..... 164.062.500.-

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 3.706.500.000.-

- Fon payı..... :..... 370.650.000

+ _____

Toplam..... 19.381.837.500.-

Bu hesaplamalara göre, kurumun daha önce vermiş olduğu kurumlar ve gelir vergisi beyannameleri esas alındığında (26.489.400.000.- 19.381.837.500=) 7.107.562.500.- Lira fazla vergi tahakkuk ettirilmiş olmaktadır. Buna göre gerekli düzeltmenin yapılması gerekir.

	4108 Sayılı Kanun	4108 Sayılı Kanuna	Düzeltmeye
	Öncesi Tahakkuk <u>Eden Vergiler (TL.)</u>	Göre Tahakkuk Edecek	Konu Vergi
<u>Vergi Türü</u>		<u>Vergiler (TL.)</u>	<u>Farkları (TL.)</u>
Kurumlar Vergisi	7.500.000.000.-	7.500.000.000.-	-
Fon payı	1.500.000.000.-	750.000.000.-	750.000.000.-
Geçici Vergi	10.500.000.000.-	5.250.000.000.-	5.250.000.000.-
Gelir Vergisi Tev.	6.354.000.000.-	5.347.125.000.-	1.006.875.000.-
Fon Payı	+ <u>635.400.000.-</u>	+ <u>534.712.500.-</u>	+ <u>100.687.500.-</u>
Toplam	26.489.400.000.-	19.381.837.500.-	7.107.562.000.-

93/5148 Sayılı Kararnameye Göre Gelir Vergisi Tevkifatı

1995 ve müteakip yıllarda 93/5148 sayılı Kararnameye göre işlem yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki veriler dikkate alınarak kurumun, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre

ödeyeceği gelir vergisi tevkifatı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. Bu kurum, 1995 yılında yurt dışı hasılatı dahil 80.000.000.000.-TL hasılat elde etmiştir.

- Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirlerinin toplam kurum hasılatı içindeki oranı : % 12.5

(10.000.000.000 / 80.000.000.000)

- "0" oranında tevkifata tabi Hazine bonusu ve Devlet tahvili faiz gelirine isabet eden kurumlar vergisi 937.500.000.-TL.

(7.500.000.000 x % 12.5)

- Gelir vergisi tevkifat matrahından indirilecek kurumlar vergisi : 6.562.500.000.-TL.

(7.500.000.000 / 937.500.000)

- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı..... : 60.000.000.000.-TL.

- İndirimler..... : (-) 6.562.500.000.-TL.

(Kurumlar vergisi) _____

- Gelir vergisi tevkifat matrahı..... : 53.437.500.000.-TL.

- Devlet tahvili ve Hazine bonusu gelirine

isabet eden "0" oranında tevkifata tabi

gelir vergisi matrahı..... : 6.679.687.500.-TL.

(53.437.500.000 x % 12.5)

- Gelir vergisi tevkifatı..... : 0

(6.679.687.500 x % 0)

- Yurt dışı inşaat işleri kazançlarının toplam

kurum kazancı içindeki payı..... : % 50

(30.000.000.000 / 60.000.000.000)

- Yurt dışında uygulanan % 30 oranındaki vergiye

isabet eden tevkifat oranı..... : % 6.25

- Yurt dışı inşaat işlerinden sağlanan kazançla

isabet eden "% 6.25" oranında tevkifata tabi

gelir vergisi matrahı..... :..... 26.718.750.000.-TL.

(53.437.500.000 x % 50)

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 1.669.921.875.-TL.

(26.718.750.000 x % 6.25)

- Fon payı..... :..... 166.992.187.-TL.

(1.669.921.875 x % 10)

- Diğer gelirlere isabet eden "% 20" oranında

tevkifata tabi gelir vergisi matrahı..... :..... 20.039.062.500.-TL.

(53.437.500.000 - 6.679.687.500 - 26.718.750.000)

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 4.007.812.500.-TL.

(20.039.062.500 x % 20)

- Fon payı..... :..... 400.781.250.-TL.

(4.007.812.500 x % 10)

Toplam Vergiler..... :..... 19.745.507.812.-TL.

- Kurumlar vergisi..... :..... 7.500.000.000.-

- Geçici vergi..... :..... 5.250.000.000.-

- Fon payı..... :..... 750.000.000.-

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 1.669.921.875.-

- Fon payı..... :..... 166.992.187.-

- Gelir vergisi tevkifatı..... :..... 4.007.812.500.-

- Fon payı..... :..... 400.781.250

+ _____

Toplam..... :..... 19.745.507.812.-

VI - GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 94 ÜNCÜ MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASININ 6 NUMARALI BENDİNİN (b) ALT BENDİNE GÖRE YAPILAN GELİR VERGİSİ TEVKİFA-TININ BEYANI VE ÖDENMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesinde, 94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre kurumların, ilgili yıl kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) ait bendine göre gerekli vergi tevkifatını yapmaları ve tevkif edilen bu vergiyi ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bağlı bulunulan vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Beyan edilen bu tevkifatın ödeme zamanı ise aynı Kanunun 119 uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 4108 sayılı Kanunla değişen 119 uncu maddesinde aynen, "94 üncü madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır. Ancak 94 üncü maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir." denilmektedir.

Bu hükme göre:

- Kurumların dönem safi kârının kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar dağıtılması halinde; vergi tevkifatı muhtasar beyanname verme süresi içinde ödenecektir.
- Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar kurum yetkili organınca dönem safi kârının dağıtılmamasına karar verilmesi veya kâr dağıtımı konusunda yetkili organın bir karar almaması durumunda gelir vergisi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerlerinin ise kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.
- Şirketin safi kârın kullanım şeklini tayine yetkili organı, kâr dağıtım kararı almış; ancak kârın dağıtımının kurumlar vergisi beyanname verilme süresinden sonraki bir tarihte veya şirket yönetim kurulunun tayin edeceği bir tarihte yapılmasına karar vermiş ise genel kurul veya yönetim kurulunca belirlenen dağıtım tarihine kadar kar dağıtılmamış olacağından söz konusu tarihe kadar bu kurumlar üç taksit imkanından yararlanacaklardır. Ancak, taksitlerin vadesi gelmediği halde kârın kısmen dağıtılması durumunda dağıtılan kısma isabet eden tevkifat tutarının, kârın tamamen dağıtılması halinde ise tevkifat tutarının tamamının kâr dağıtımına başlandığı tarihten itibaren 15 gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesi gerekir.

- Dönem kârının kısmen dağıtımı halinde, dağıtılan dönem kârının kurumun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca düzenlenen kâr dağıtım tablosuna göre bulunan dağıtılabilir net dönem kârı içindeki oranı hesaplanacaktır. Bulunan bu oranın hesaplanan toplam gelir vergisi tevkifatı tutarına uygulanması suretiyle taksitlendirilmeksizin ödenecek tevkifat miktarı belirlenecektir. Böylece, bulunacak tutarın toplam tevkifat tutarından indirilmesinden sonra birinci taksit muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenecek tevkifat tutarı bulunacaktır. Dağıtılan kâr payı içinde ihtiyatlardan karşılanan bir tutar var ise bu tutar dağıtılan kârın hesabında dikkate alınmayacaktır.

ÖRNEK

(A) Anonim Şirketi'nin 1994 yılı hesap dönemi sonunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca düzenlenen kâr dağıtım tablosuna göre bulunan dağıtılabilir net dönem kârı 800.000.000.- liradır. Toplam gelir vergisi tevkifat tutarı ise 180.000.000.-liradır. Şirket yönetim kurulu 400.000.000.- lirası bu dönem kârından, 200.000.000.-lirası da önceki dönemlerde ayrılmış olan ihtiyatlardan olmak üzere toplam 600.000.000.-liranın 10 Nisan 1995 tarihinde dağıtımına başlanılmasına karar verilmiştir.

Bu durumda, (A) Anonim Şirketi'nin hesaplanan gelir vergisi tevkifatının taksit tutarları ve ödeme süreleri aşağıdaki gibi olacaktır.

- Dağıtılabilir net dönem kârı..... :..... 800.000.000.-TL.

- Dağıtımına karar verilen dönem kârı..... :..... 400.000.000.-TL.

- Dağıtımına karar verilen dönem kârının

dağıtılabilir net dönem kârı içindeki oranı..... :..... % 50

(400.000.000 / 800.000.000)

- Taksitlendirilmeksizin ödenmesi gereken gelir

vergisi tevkifat tutarı..... :..... 90.000.000.-TL.

(180.000.000 x % 50)

- Taksitlendirilmesi gereken gelir vergisi

tevkifat tutarı..... :..... 90.000.000.-TL.

(180.000.000 + 90.000.000)

- Taksit tutarları..... :..... 30.000.000.-TL.

(90.000.000 / 3)

- Muhtasar beyannamenin verilme süresi sonuna kadar

ödenmesi gereken gelir vergisi tevkifat tutarı..... :..... 120.000.000.-TL.

(90.000.000 - 30.000.000)

- 31 Temmuz 1995 tarihine kadar ödenmesi gereken

gelir vergisi tevkifat tutarı..... :..... 30.000.000.-TL.

- 31 Ekim 1995 tarihine kadar ödenmesi gereken

gelir vergisi tevkifat tutarı..... :..... 30.000.000.-TL.

VII - 4108 SAYILI KANUNUN 1.1.1994 TARİHİNDEN GEÇERLİ OLAN HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI DOLAYISIYLA YAPILACAK DÜZELTME İŞLEMLERİ

A - DÜZELTMEMEYE KONU OLACAK HÜKÜMLER

4108 sayılı Kanunun kurumlar vergisi istisnalarına ilişkin bazı hükümleri 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Aynı şekilde kurumların, ilgili yıl kârlarının dağıtılmaması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendine göre menkul sermaye iradı sayılan kazançları üzerinden, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatının üç eşit taksitte ödenmesine ilişkin hükmü de 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, kurumların 1994 yılı kazançlarına ilişkin olup 1.1.1995 tarihinden itibaren beyanı gereken kurum kazançları hakkında da bu hükmün uygulanması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 4108 sayılı Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte 1994 yılı hesap dönemi kurum kazançlarına ait kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler verilmiş olacaktır. Söz konusu Kanuna eklenen geçici 1 inci madde ile düzeltme işlemlerinin kısa süre içinde sonuçlandırılması amaçlandığından bu Kanunun 25 ve 32 nci maddelerinin uygulanmasına ilişkin olarak yapılacak düzeltme ve iade işlemlerinde vergi inceleme raporu ve yeminli mali müşavirlik tasdik raporu aranmayacaktır.

Buna göre, düzeltme işlemlerine konu olabilecek kurumlar vergisinden müstesna kazançlar şunlardır.

- İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında satışından veya üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilave edilen kazançlar.

- 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında elde edilen rüçhan hakkı kupon satış kazançları ile emisyon primleri.

- 1.1.1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergiden muaflığı kabul edilmiş olup menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri.

- Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile hizmetlerden 1.1.1994-31.12.1994 tarihleri arasında sağlanan kazançlar.

B - DÜZELTME BEYANNAMELERİNİN VERİLMESİ VE BU BEYANNAMELER ÜZERİNE YAPILACAK İŞLEMLER

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olan geçici 23 ve 24 üncü maddelerdeki istisnalar ile düşük oranlı gelir vergisi tevkifat oranlarından yararlanmak isteyen mükelleflerin anılan maddeleri uygulamak suretiyle 1994 yılı hesap dönemi kazançlarına ait kurumlar vergisi ve muhtasar beyannamelerini yeniden düzenlemeleri ve Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu beyannameler Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesinde belirtilen düzeltme zamanaşımı süresi içinde verilebilecektir. Düzeltme talebi, bir dilekçe ve ekinde 1994 yılı için bastırılmış bulunan mevcut kurumlar vergisi ve muhtasar beyannamelerin ya da bu beyannamelerin ölçülerine uygun fotokopileri çekilmek suretiyle elde edilecek örneklerinin doldurularak vergi dairesine verilmesi suretiyle yapılacaktır.

Verilecek dilekçede, 1994 yılı için verilen kurumlar vergisi ve muhtasar beyannameler ile bunlara ilişkin düzeltme beyannamelerine göre hesaplanan matrah, vergi ve fon miktarları ayrı ayrı gösterilecektir. Dilekçede ayrıca düzeltme beyannamelerine göre talep edilen iade veya mahsup tutarları da açıkça yazılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun sözü edilen geçici 23 ve 24 üncü maddelerinin uygulanması nedeniyle verilecek düzeltme beyannameleri üzerine % 25 oranlı kurumlar vergisi, % 20 oranlı kurumlar vergisi ve geçici vergi tutarları ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifat tutarında da değişiklik olabilecektir. Dolayısıyla bazı hallerde, ilave gelir vergisi tevkifatı yapılması durumu ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle anılan düzeltme beyannameleri üzerine kurumlar vergisi ve geçici vergiye ilişkin olarak yapılacak düzeltme ve iade işlemlerinde yeniden hesaplanan söz konusu gelir vergisi tevkifatı tutarının da dikkate alınması gerekmektedir. Düzeltme beyannamelerine göre, mükellefe iadesi gereken kurumlar vergisi ve fon tutarından, varsa ilave olarak tahakkuk ettirilecek gelir vergisi tevkifatı tutarının mahsup edilmesi gerekir. Mahsup sonucu kalan bir tutar olması halinde bu tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Mahsup işlemi, 4108 sayılı Kanunun geçici I inci maddesinin uygulanmasına münhasır olmak üzere, fazla ödenen vergilerin ödendiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Bu işlemler sırasında, fazla ödemenin yapıldığı tarih ile mahsup işlemlerinin yapıldığı tarih arasında geçen süre için mahsuba konu olacak vergi borçlarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir. Bu mahsuplara rağmen kalan vergi ve fon tutarının bulunması durumunda ise bu tutarların vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu aranmaksızın öncelikle mükellefe iade edilmesi gerekir.

Mükelleflerin talepleri halinde, kendilerine iadesi gereken vergilerin, vadesi gelmemiş vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Ancak bu konuda mükellefin talebinin olmaması halinde, bu işlemin vergi dairesince resen yapılamayacağı tabiidir.

Öte yandan, 4108 sayılı Kanunun 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hükümlerine göre yeniden düzenlenecek düzeltme beyannameleri üzerine mükellefler adına bu hükümlerin uygulanması dolayısıyla yapılacak ilave vergi ve fon tarhiyatlarına ceza ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

C - FİNANSMAN FONU

Bilindiği üzere, sermaye şirketleri ile kooperatifler yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanılmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8 inci maddesi hükmü çerçevesinde finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilmektedirler. Finansman fonunun hesaplanması konusunda, 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin III üncü bölümünde gerekli açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, bu Tebliğin önceki bölümlerinde öngörülen şartları yerine getirerek 1994 yılı kurum kazançları için 4108 sayılı Kanuna göre düzeltme beyannamesi veren kurumların, istisna uygulaması dolayısıyla bu yıl kazançlarından ayıracağı ve indirim konusu yapacağı finansman fonu tutarı da değişecektir. Bu durumda daha önce verilen beyannameye göre hesaplanan finansman fonunun, verilen düzeltme beyannamesine göre hesaplanan finansman fonu tutarını aşan kısmı, indirim konusu yapılamayacağından düzeltme beyannamesinde vergilendirilecek kazançta dahil edilecektir.

D - GELİR VERGİSİ TEVKİFATININ ÜÇ EŞİT TAKSİTTE ÖDENMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesinde 4108 sayılı Kanunla yapılan ve bu Tebliğin VI ncı bölümünde açıklanan değişiklikle, kurumların dağıtılmayan kazançlarına ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendi uyarınca tevkif edilen gelir vergisinin üç eşit taksitte ödenmesi esası getirilmiştir.

Buna göre, söz konusu değişikliğin 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiği 2 Haziran 1995 tarihinden önce, Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesinin 4108 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükmü uyarınca sözü edilen tevkifatın tamamını 20 Mayıs 1995 tarihine kadar ilgili vergi dairesine ödeyen kurumların vadesi gelmeyen son iki taksit tutarının iadesini istemeleri mümkün bulunmaktadır.

Belirtilen durumda olup, mahsup veya iade talebinde bulunan kurumların bu taleplerinin yerine getirilebilmesi için, 1994 yılı hesap dönemine ait kârın dağıtılmaması konusunda şirket yetkili organınca alınan kararın bir örneğinin vergi dairesine ibraz edilmesi veya bu yönde alınmış bir yetkili organ kararı mevcut değilse, şirketi idare ve temsile yetkili olanlarca kurumun kâr dağıtılmasına ilişkin bir kararının

bulunmadığının yazılı olarak vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Bu şartlar çerçevesinde mahsup veya iade için başvuruda bulunan kurumların, ödenmiş olup yeni düzenlemeye göre vadesi gelmemiş olan tevkifat tutarları, bunların varsa muaccel hale gelmiş vergi borçlarına mahsup edilecek, artan kısmı ise iade edilecektir. Ancak, iadesi söz konusu olan tutarların bu kurumların istemeleri halinde varsa vadesi gelmemiş vergi borçlarına mahsup edilebileceği tabiidir.

1994 yılı hesap dönemi kazançlarına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamını 20 Mayıs 1995 tarihine kadar ilgili vergi dairesine ödeyen kurumların bu Tebliğin yayımı tarihinden önce yaptıkları mahsup veya iade talepleri, 4108 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin uygulanmasına münhasır olmak üzere, yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde fazla ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla yerine getirilecektir. Bu işlemler sırasında, fazla ödemenin yapıldığı tarih ile mahsup işleminin yapıldığı tarih arasında geçen süre için mahsuba konu olacak vergi borçlarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir.

Ayrıca, bu menkul sermaye iratları üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatına ilişkin muhtasar beyannamelerini süresinde vermiş ve hesaplanan gelir vergisinin birinci taksitini aynı süre içinde ödemiş olan mükelleflerin kalan taksitlerini yukarıda açıklanan sürelerde ödemeleri halinde ödenen bu taksitler için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak, bu mükelleflerin 31 Temmuz 1995 tarihine kadar 1994 yılı kazançlarının dağıtılmamasına ilişkin şirket yetkili organının kararını bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmiş olmaları şarttır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, gelir vergisi tevkifatını üç eşit taksitte ödeme imkanından yararlanılamayacağından süresinde ödenmeyen taksit tutarına gecikme zammı uygulanacağı tabiidir.

Tebliğ olunur.

(*) 56 sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 3 nolu bölümü ile değiştirilmiştir.

VII _ 4108 SAYILI KANUNUN 1.1.1994 TARİHİNDEN GEÇERLİ OLAN HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI DOLAYISIYLA

YAPILACAK DÜZELTME İŞLEMLERİ

A _ DÜZELTMEYE KONU OLACAK HÜKÜMLER

4108 sayılı Kanunun kurumlar vergisi istisnalarına ilişkin bazı hükümleri 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Aynı şekilde kurumların, ilgili yıl kârlarının dağıtılmaması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendine göre menkul sermaye iradı

sayılan kazançları üzerinden, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatının üç eşit taksitte ödenmesine ilişkin hükmü de 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, kurumların 1994 yılı kazançlarına ilişkin olup 1.1.1995 tarihinden itibaren beyanı gereken kurum kazançları hakkında da bu hükmün uygulanması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 4108 sayılı Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte 1994 yılı hesap dönemi kurum kazançlarına ait kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler verilmiş olacaktır. Söz konusu Kanuna eklenen geçici 1 inci madde ile düzeltme işlemlerinin kısa süre içinde sonuçlandırılması amaçlandığından bu Kanunun 25 ve 32 nci maddelerinin uygulanmasına ilişkin olarak yapılacak düzeltme ve iade işlemlerinde vergi inceleme raporu ve yeminli mali müşavirlik tasdik raporu aranmayacaktır.

Buna göre, düzeltme işlemlerine konu olabilecek kurumlar vergisinden müstesna kazançlar şunlardır.

_ İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında satışından veya üretim tesislerinin aynı

sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilave edilen kazançlar.

_ 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında elde edilen rüçhan hakkı kupon satış kazançları ile emisyon primleri.

_ 1.1.1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği

mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergiden muaflığı kabul edilmiş olup menkul kıymetlerin temettü faiz ve

ikramiyeleri.

_ Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile hizmetlerden 1.1.1994-31.12.1994 tarihleri arasında sağlanan

kazançlar.

B _ DÜZELTME BEYANNAMELERİNİN VERİLMESİ VE BU BEYANNAMELER ÜZERİNE YAPILACAK İŞLEMLER

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olan geçici 23 ve 24 üncü maddelerdeki istisnalar ile düşük oranlı gelir vergisi tevkifat oranlarından yararlanmak isteyen mükelleflerin anılan maddeleri uygulamak suretiyle 1994 yılı hesap dönemi kazançlarına ait kurumlar vergisi ve muhtasar beyannamelerini yeniden düzenlemeleri ve Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu beyannameler Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesinde belirtilen düzeltme

zamanaşımı süresi içinde verilebilecektir. Düzeltme talebi, bir dilekçe ve ekinde 1994 yılı için bastırılmış bulunan mevcut kurumlar vergisi ve muhtasar beyannamelerin ya da bu beyannamelerin ölçülerine uygun fotokopileri çekilmek suretiyle elde edilecek örneklerinin doldurularak vergi dairesine verilmesi suretiyle yapılacaktır.

Verilecek dilekçede, 1994 yılı için verilen kurumlar vergisi ve muhtasar beyannameler ile bunlara ilişkin düzeltme beyannamelerine göre hesaplanan matrah, vergi ve fon miktarları ayrı ayrı gösterilecektir. Dilekçede ayrıca düzeltme beyannamelerine göre talep edilen iade veya mahsup tutarları da açıkça yazılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun sözü edilen geçici 23 ve 24 üncü maddelerinin uygulanması nedeniyle verilecek düzeltme beyannameleri üzerine % 25 oranlı kurumlar vergisi, % 20 oranlı kurumlar vergisi ve geçici vergi tutarları ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifat tutarında da değişiklik olabilecektir. Dolayısıyla bazı hallerde, ilave gelir vergisi tevkifatı yapılması durumu ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle anılan düzeltme beyannameleri üzerine kurumlar vergisi ve geçici vergiye ilişkin olarak yapılacak düzeltme ve iade işlemlerinde yeniden hesaplanan söz konusu gelir vergisi tevkifatı tutarının da dikkate alınması gerekmektedir. Düzeltme beyannamelerine göre, mükellefe iadesi gereken kurumlar vergisi ve fon tutarından, varsa ilave olarak tahakkuk ettirilecek gelir vergisi tevkifatı tutarının mahsup edilmesi gerekir. Mahsup sonucu kalan bir tutar olması halinde bu tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Mahsup işlemi, 4108 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin uygulanmasına münhasır olmak üzere, fazla ödenen vergilerin ödendiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Bu işlemler sırasında, fazla ödemenin yapıldığı tarih ile mahsup işlemlerinin yapıldığı tarih arasında geçen süre için mahsuba konu olacak vergi borçlarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir. Bu mahsuplara rağmen kalan vergi ve fon tutarının bulunması durumunda ise bu tutarların vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu aranmaksızın öncelikle mükellefe iade edilmesi gerekir.

Mükelleflerin talepleri halinde, kendilerine iadesi gereken vergilerin, vadesi gelmemiş vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Ancak bu konuda mükellefin talebinin olmaması halinde, bu işlemin vergi dairesince resen yapılamayacağı tabiidir.

Öte yandan, 4108 sayılı Kanunun 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hükümlerine göre yeniden düzenlenecek düzeltme beyannameleri üzerine mükellefler adına bu hükümlerin uygulanması dolayısıyla yapılacak ilave vergi ve fon tarhiyatlarına ceza ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

C _ FİNANSMAN FONU

Bilindiği üzere, sermaye şirketleri ile kooperatifler yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanılmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8 inci maddesi hükmü

çerçevesinde finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilmektedirler. Finansman fonunun hesaplanması konusunda, 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin III üncü bölümünde gerekli açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, bu Tebliğin önceki bölümlerinde öngörülen şartları yerine getirerek 1994 yılı kurum kazançları için 4108 sayılı Kanuna göre düzeltme beyannamesi veren kurumların, istisna uygulaması dolayısıyla bu yıl kazançlarından ayıracağı ve indirim konusu yapacağı finansman fonu tutarı da değişecektir. Bu durumda daha önce verilen beyannameye göre hesaplanan finansman fonunun, verilen düzeltme beyannamesine göre hesaplanan finansman fonu tutarını aşan kısmı, indirim konusu yapılamayacağından düzeltme beyannamesinde vergilendirilecek kazançta dahil edilecektir.

D _ GELİR VERGİSİ TEVKİFATININ ÜÇ EŞİT TAKSİTTE ÖDENMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesinde 4108 sayılı Kanunla yapılan ve bu Tebliğin VI ncı bölümünde açıklanan değişiklikle, kurumların dağıtılmayan kazançlarına ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendi uyarınca tevkif edilen gelir vergisinin üç eşit taksitte ödenmesi esası getirilmiştir.

Buna göre, söz konusu değişikliğin 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiği 2 Haziran 1995 tarihinden önce, Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesinin 4108 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükmü uyarınca sözü edilen tevkifatın tamamını 20 Mayıs 1995 tarihine kadar ilgili vergi dairesine ödeyen kurumların vadesi gelmeyen son iki taksit tutarının iadesini istemeleri mümkün bulunmaktadır.

Belirtilen durumda olup, mahsup veya iade talebinde bulunan kurumların bu taleplerinin yerine getirilebilmesi için, 1994 yılı hesap dönemine ait kârın dağıtılmaması konusunda şirket yetkili organınca alınan kararın bir örneğinin vergi dairesine ibraz edilmesi veya bu yönde alınmış bir yetkili organ kararı mevcut değilse, şirketi idare ve temsile yetkili olanlarca kurumun kâr dağıtılmasına ilişkin bir kararının bulunmadığının yazılı olarak vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Bu şartlar çerçevesinde mahsup veya iade için başvuruda bulunan kurumların, ödenmiş olup yeni düzenlemeye göre vadesi gelmemiş olan tevkifat tutarları, bunların varsa muaccel hale gelmiş vergi borçlarına mahsup edilecek, artan kısmı ise iade edilecektir. Ancak, iadesi söz konusu olan tutarların bu kurumların istemeleri halinde varsa vadesi gelmemiş vergi borçlarına mahsup edilebileceği tabiidir.

1994 yılı hesap dönemi kazançlarına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamını 20 Mayıs 1995 tarihine kadar ilgili vergi dairesine ödeyen kurumların bu Tebliğin yayımı tarihinden önce yaptıkları mahsup veya iade talepleri, 4108 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin uygulanmasına münhasır olmak üzere, yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde fazla ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla yerine getirilecektir. Bu işlemler

sırasında, fazla ödemenin yapıldığı tarih ile mahsup işleminin yapıldığı tarih arasında geçen süre için mahsuba konu olacak vergi borçlarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir.

Ayrıca, bu menkul sermaye iratları üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatına ilişkin muhtasar beyannamelerini süresinde vermiş ve hesaplanan gelir vergisinin birinci taksitini aynı süre içinde ödemiş olan mükelleflerin kalan taksitlerini yukarıda açıklanan sürelerde ödemeleri halinde ödenen bu taksitler için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak, bu mükelleflerin 31 Temmuz 1995 tarihine kadar 1994 yılı kazançlarının dağıtılmamasına ilişkin şirket yetkili organının kararını bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmiş olmaları şarttır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, gelir vergisi tevkifatını üç eşit taksitte ödeme imkanından yararlanılamayacağından süresinde ödenmeyen taksit tutarına gecikme zammı uygulanacağı tabiidir.

Tebliğ olunur.

(*) 56 sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 3 nolu bölümü ile değiştirilmiştir.

EK 1 :

ÖNYÜZ

ARKAYÜZ

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026