

YENİ K.V.K. UYARINCA TEVKİFAT UYGULAMASI

Cem TEKİN
Gelirler Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 294
ANKARA - 2006
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2006 - 9

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2006-9 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Kontrolörü Cem Tekin tarafından hazırlanan "**Yeni K.V.K. Uyarınca Tevkifat Uygulaması**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. VERGİLENDİRME YÖNTEMİ OLARAK TEVKİFAT ESASI	1
2. 01.01.2006 TARİHİNDEN ÖNCE ELDE EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ	3
2.1. TAM MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ	3
2.1.1. G.V.K.'NİN 94. MADDESİ UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT (ESKİ SİSTEM)	5
2.1.1.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	6
2.1.1.2. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	7
2.1.1.3. Kurum Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat Uygulaması	11
2.1.1.3.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	12
2.1.1.3.1.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları	13
2.1.1.3.1.2. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	16
2.1.1.3.2. Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	18
2.1.1.3.2.1. Genel Açıklama	18
2.1.1.3.2.2. 2003 ve Daha Sonraki Dönemlerde Elde Edilen Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	20
2.1.1.3.2.2.1. Kar Dağıtımına Bağlı Gelir Vergisi Tevkifatı (G.V.K. Md. 94/6-b-i ve ii)	21
2.1.1.3.2.2.1.1. Genel Açıklama	21
2.1.1.3.2.2.1.2. Elde Ettikleri Kar Payları Üzerinden Tevkifat Yapılacak Gerçek ve Tüzel Kişiler	24

2.1.1.3.2.2.1.3.	Geçmiş Yıllara Ait Kazançların Dağıtılması Durumunda Tevkifat Uygulaması	27
2.1.1.3.2.2.1.3.1.	1998 ve Daha Önceki Dönemlere Ait Kazançlar	29
2.1.1.3.2.2.1.3.2.	1999-2002 Yıllarına Ait İstisna Kazançlar	31
2.1.1.3.2.2.1.3.3.	Yatırım İndiriminden Yararlanan Kazançların Dağıtılması Durumunda Tevkifat Uygulaması	32
2.1.1.3.2.2.1.4.	Yatırım İndiriminden Yararlanan Kazançlar Üzerinden Yapılacak Tevkifat	33
2.1.1.3.2.2.2.	Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Tevkifat Uygulaması	36
2.1.1.4.	Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından Ödenen Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması	38
2.1.1.5.	Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ve Mahsubu	40
2.2.	DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ (K.V.K. MD. 24)	43
2.2.1.	Genel Açıklama	43
2.2.2.	Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	44
2.2.3.	Tevkifata Tabi Olan Kazanç ve İratlar	45
2.2.3.1.	Ücret	45
2.2.3.2.	Serbest Meslek Kazancı	46
2.2.3.3.	Gayrimenkul Sermaye İratları	47
2.2.3.4.	Menkul Sermaye İratları	48
2.2.3.5.	Gayri Maddi Hakların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar	48
2.2.3.6.	Sergi ve Panayır Kazançları	50
2.2.4.	K.V.K. Uyarınca Yapılacak Tevkifatın Matrahı	50
2.2.5.	K.V.K.'nın 24. Maddesi Uyarınca Tevkifata Tabi Tutulmuş Kazanç ve İratların Beyanı	51

2.2.6.	K.V.K.'nın 24. Maddesi Uyarınca Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı	52
2.2.7.	Tevkifat Oranları	53

3. 01.01.2006 TARİHİNDEN SONRA ELDE EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ. .54

3.1.	G.V.K.'NIN GEÇİCİ 67. MADDESİ UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT UYGULAMASI	55
3.1.1.	Genel Açıklama	55
3.1.2.	Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar	57
3.1.2.1.	Banka ve Aracı Kurumlar Vasıtasıyla Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması	58
3.1.2.1.1.	Tevkifata Tabi İşlemler	58
3.1.2.1.2.	Tevkifata Tabi Olmayan Menkul Kıymetler ve İratlar	61
3.1.2.1.3.	Tevkifat Matrahı	63
3.1.2.2.	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması	64
3.1.2.3.	Mevduat Faizi, Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler ve Repo Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması	66
3.1.2.4.	Tevkifat Uygulaması Açısından Geliri Elde Edenlerin Önemi	69
3.1.2.5.	Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	69
3.1.2.5.1.	Tam Mükellef Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	72
3.1.2.5.2.	Dar Mükellef Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	74
3.1.3.	Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı	77
3.1.4.	Tevkifata Tabi Tutulan Gelirlerin Vergilendirilmesi	78

4. 5520 SAYILI YENİ K.V.K. UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT UYGULAMASI	.81
4.1.1. Genel Açıklama	.81
4.1.2. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilecek Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması	.82
4.1.2.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	.85
4.1.2.2. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	.87
4.1.2.2.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerine Ait Hakediş Bedelleri	.87
4.1.2.2.2. Kooperatiflere Yapılan Kira Ödemeleri	.88
4.1.2.2.3. Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonusu Faizleri	.89
4.1.2.2.4. Mevduat Faizleri	.90
4.1.2.2.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları	.93
4.1.2.2.6. Repo Gelirleri	.94
4.1.2.2.7. Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	.96
4.1.2.2.8. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	.100
4.1.2.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin usul ve Esaslar	.105
4.1.2.4. Tevkifat Oranları	.106
4.1.2.5. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu	.110
4.1.2.5.1. Genel Açıklama	.110
4.1.2.5.2. Kontrol Edilen Kurumlara Yapılan Ödemelerden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu	.111
4.1.2.5.3. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Elde Etmiş Oldukları Kazanç ve İratlar Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu	.113
4.1.3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilecek Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması	.115
4.1.3.1. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	.123

4.1.3.1.1.	Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerine Ait İstihkaklar ..	124
4.1.3.1.2.	Serbest Meslek Kazançları	126
4.1.3.1.3.	Gayrimenkul Sermaye İratları	127
4.1.3.1.4.	Menkul Sermaye İratları	128
4.1.3.1.5.	Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	135
4.1.3.1.6.	G.V.K.'nın 75/4'e Göre Menkul Sermaye İradı Sayılan Tutarlar Üzerinden Vergi Kesintisi	138
4.1.3.1.7.	Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Bedellerde Tevkifat	141
4.1.3.1.8.	Seri ve Panayırlarda Elde Edilen Ticari Kazançlarda Tevkifat	142
4.1.3.1.9.	Vergi Cennetlerinde Bulunan Kurumlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması	143
4.1.3.2.	Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı	145
4.1.3.3.	Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar	147
4.1.3.4.	Tevkif Suretiyle Ödenen Verginin Mahsubu	152
KAYNAKÇA	154

1. VERGİLENDİRME YÖNTEMİ OLARAK TEVKİFAT ESASI

Türk vergi sisteminde vergilemenin dayanağını oluşturan kazanç, irat veya işlemin beyan esası çerçevesinde vergilendirilmesi genel kural olmakla birlikte, kazanç veya iradı sağlayan ya da işleme taraf olan kişi veya kurumların yapmış oldukları ödemeler üzerinden belirlenen oranda tevkifat yapması uygulamaları beyan esasının önüne geçmiştir.

Tevkif suretiyle vergilemenin kanuni dayanağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesinin ikinci fıkrası ile "Vergi kesenlerin sorumluluğu" başlıklı 11. maddesinde yer almaktadır. Anılan düzenlemede vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kişi olduğu, 11. maddesinde ise yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

V.U.K.'nın 8. ve 11. maddelerinin varlığı, tek başına tevkifat yapılması açısından yeterli olmayıp, ayrıca üzerinden tevkifat yapılacak kazanç, irat veya ödemenin mahiyet itibarıyla ve kanuni olarak düzenlenmesi zorunludur. Bu kapsamda olmak üzere;

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Geçici 67. maddelerinde,
- 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde,
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde,

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde,

tevkifata tabi kazanç, irat ve ödemeler ile tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır

G.V.K.'nın 94. maddesinde, anılan maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişi ve kurumların tadadi olarak belirtilen ve çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacak ödemeler üzerinden, aylık dönemler itibariyle ödemenin niteliğine bağlı olarak belirlenecek oran üzerinden tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır Öte yandan mezkur Kanunun Geçici 67. maddesinde ise elde edenlerin mükellefiyet türü ve hukuki statülerine bağlı olmaksızın 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen kazançlar ve repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 24. maddesinde sadece dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte gerek tam gerekse dar mükellef kurumların G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamındaki kazanç ve iratları üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılacağı gibi tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden ise mezkur Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı.

Bilindiği üzere 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5422 sayılı K.V.K. yürürlükten kaldırılarak, kurum kazançlarının tespiti ve ver

gilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir. Yeni sistemde de kurum kazançları üzerinden tevkifat yapılması uygulaması varlığını korumakla beraber G.V.K. ile bağlantısı (mezkur Kanununun Geçici 67. maddesi hariç) ortadan kaldırılmıştır Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı yeni K.VK.'nın 15. maddesi, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden ise mezkur Kanununun 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte tam ve dar mükellefiyeti haiz kurumların, 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağladıkları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kazançlar ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde tam ve dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden eski ve yeni sistem uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrı başlıklar halinde ve ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2. 01.01.2006 TARİHİNDEN ÖNCE ELDE EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. TAM MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, 5422 sayılı K.VK.'nda hüküm altına alınmıştır. Ancak 5520 sayılı K.VK. ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere anılan Kanun yürürlükten kaldırılarak kurum kazançlarının

tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir. Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde, kurumlar vergisinin anılan Kanununun 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları safi kurum kazançları üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, ayrıca zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde mezkur Kanununun 59. maddesinin son fıkrası hükmünün de nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı K.V.K.'nın 6. maddesinde de safi kurum kazancının aynı usul ve esaslar çerçevesinde tespit edilerek vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından bir hesap dönemi içinde elde edilen kazanç ve iratların tamamı, gerek eski gerekse yeni sistem uyarınca ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle ticari kazancın tespit usullerine tabi olacaktır

5422 sayılı K.V.K.'nın 20., 5520 sayılı K.V.K.'nın ise 14. maddesi uyarınca kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacaktır Genel kural bu olmakla birlikte tam mükellef kurumlarca 2006 yılından önceki dönemlerde elde edilen kazanç ve iratlardan bir kısmı G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifatı tabi bulunmaktaydı. Başka bir deyişle 5422 sayılı K.V.K.'nda tam mükellef kurumlarca elde edilecek gelirler üzerinden tevkifat yapılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Diğer taraftan 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesi ile tam mükellef kurumlarca elde edilecek bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış, ayrıca mezkur Kanununun Geçici 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 5520 sayılı Kanuna gö

re tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı, (2) numaralı fıkrasında ise G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır Öte yandan gelir vergisi mükellefleri tarafından gerek 01.01.2006 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra elde edilecek tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden, elde eden mükellefler açısından tam ya da dar mükellef ayrımı yapılmaksızın G.V.K.'nın 94. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde tevkifat yapılacaktır Ancak mezkur Kanunun Geçici 67. maddesinde yer alan ve 2006-2015 yılları arasında elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden sadece anılan madde uyarınca tevkifat yapılacak olup, mezkur Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir.

Çalışmamızın bu bölümünde tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden eski sistem uyarınca tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibariyle açıklanacaktır

2.1.1. G.V.K.'NIN 94. MADDESİ UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT (ESKİ SİSTEM)

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinin birinci fıkrasında, madde metninde tadadi olarak belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben gerçekleştiren kişi ve kurumların, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılan ödemenin niteliğine bağlı olarak değişen oranlarda tevkifat yapmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır Anılan madde uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen kazançlardan yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

2.1.1.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi hükmü uyarınca avans olarak ödenenler dahil olmak üzere, hesaben veya nakden ödemiş oldukları tevkifata tabi ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler;
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,¹
- Zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

¹ Madde metninde gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret erbaplarının tevkifat yapmak zorunda oldukları belirtildiğinden ticari kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbaplarının yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan kişi, kurum ve kuruluşların, istihkak sahiplerine yapmış oldukları ödemeler üzerinden (söz konusu ödemelerin tevkifat uygulaması kapsamında bulunması durumunda dahi) tevkifat yapmaları söz konusu değildir.

Diğer taraftan tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin tevkifat yapma zorunlulukları; sadece ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemeler ile sınırlıdır. Aksi takdirde tüccar, serbest meslek erbabı ya da çiftçilerin; ticari, mesleki veya zirai işleriyle ilgili olmayan ödemeleri üzerinden anılan düzenleme çerçevesinde tevkifat yapmaları söz konusu değildir. Örneğin gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan bir tüccar tarafından gerçek kişilere ödenen iş yeri kira bedeli üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması zorunu iken, konut kira ödemeleri üzerinden tevkifat yapılma zorunluluğundan bahsedilmesi söz konusu değildir.

2.1.1.2. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat uygulaması sadece madde metninde yer alan ödemeler ile sınırlı olup, madde metninde yer almayan ödemeler üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Anılan maddenin tevkifat yapmak zorunda olanların belirtildiği birinci fıkrasında, tevkifatın **istihkak sahiplerinin gelir vergilerine** mahsuben tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle sadece gelir vergisi mükelleflerine ödenen tutarlar üzerinden tevkifat yapılacağı anlaşılmaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden de (madde metninde yer alan özel düzenlemeler nedeniyle) tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifata tabi olanlar, 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde düzenlen-

miş olması nedeniyle, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir

Kitabımızın önceki bölümünde belirtildiği üzere G.VK.'nın 94. maddesinde esasen gelir vergisi mükelleflerine yapılan ve madde metninde 15 bent halinde tadadi olarak belirtilen ödemeler üzerinden tevkifat yapılacak olmakla birlikte, bir kısım bentlerin parantez içinde yer alan özel düzenleme uyarınca tam mükellef kurumlara ödenen tutarlar üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir Buna göre, G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerden tevkifata tabi olanlar şunlardır;²

- G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamındaki yıllara sarı inşaat ve onarma işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri, (G.V.K. Md.94/3),
- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri, (G.V.K. Md.94/5-c),

² G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/c) bendinde; vakıf ve derneklerin (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile sendikalar, meslek odaları ve bunların üst kuruluşları, borsalar ve siyasi partiler hariç), iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirleri (dernek ve vakıfların kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye, üyelerine emeklilik aylık ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri hariç, sıfır oranda tevkifata tabi tutulmuş gelirleri ile bağış ve yardımlar dahil) üzerinden tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmış ve söz konusu tevkifat oranı %0 olarak belirlenmişti. Ancak 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunla G.VK.'nın 94. maddesinin (6) numaralı bendinin anılan (c) alt bendi yürürlükten kaldırılmıştır Buna bağlı olarak dernek ve vakıfların 01.01.2004 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları tevkifata tabi tutulmamış her türlü gelirleri üzerinden kendilerince tevkifat yapılması söz konusu değildir.

- G.V.K.'nın 75. maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratları, (Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortalığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler), (G.V.K. Md.94/7),
- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yer alan mevduat faizleri (G.V.K. Md.94/8),
- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından, (Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları) (G.V.K. Md.94/9),
- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan repo gelirleri (G.V.K. Md.94/14),

Dikkat edileceği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin (3) numaralı bendinde "kurumlar" ibaresine yer verilmek suretiyle kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden elde etmiş oldukları istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılmasına olanak sağlanmıştır. Diğer taraftan; her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ile repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin (7), (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinin parantez içinde gelir vergisi mükellefi olmamakla birlikte elde ettikleri bu mahiyetteki gelirler üzerinden tevkifat yapılacak kurumlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Anılan bentlerin parantez içinde yer alan ifade şu şekildedir;

“(Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)”

Buna göre dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenen her nevi tahvil ve hazine bonusu faizi, repo geliri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılacaktır, buna karşılık;

- Kanunla kurulan dernek ve vakıflar,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Dernek ve vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler,

tarafından elde edilecek anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.³ Ayrıca dar mükellef kurumlar tarafından elde edilecek anılan mahiyetteki gelirler üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24.

³ Elde ettikleri her nevi tahvil ve hazine bonusu faizi, mevduat faizi, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesinin (7), (8), (9) ve (14) numaralı bentleri uyarınca tevkifat yapılmayacak kurum ve kuruluşlar 5 seri numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir

maddesi uyarınca tevkifat yapılacağından, söz konusu bu gelirler üzerinden ayrıca G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

2.1.1.3. Kurum Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak takvim yılını kapsayan bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü oldukları gibi söz konusu kazançların dağıtım aşamasında da tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacaktır. Kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın yasal dayanağını G.V.K.'nın 94. maddesinin (6) numaralı bendi oluşturmaktadır. Anılan bendin (a) alt bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat, (b) bendinde ise tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan, dar mükellef kurumlar tarafından ise ana merkeze aktarılan kazançlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kendileri tarafından yapılacak tevkifat uygulaması, daha sonra ise tam mükellef kurum kazançlarının dağıtılması ve dar mükellef kurum kazançlarının ana merkeze aktarılması aşamasında G.V.K.'nın 94. maddesinin (6) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca yapılacak tevkifata ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.1.1.3.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 1. maddesinde sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu, 2. maddesinde ise Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonlarının, kurumlar ve gelir vergisi uygulamaları açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ise yabancı yatırım fonlarının 1567 sayılı Kanuna göre ilgili mercilerden izin almak ve Türkiye'de münhasıran portföy işletmecilik faaliyetinde bulunmak kaydıyla, gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulmuş yatırım fonu olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenlemeler uyarınca yatırım fon ve ortaklıkları, gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından sermaye şirketi olarak değerlendirilecek ve elde etmiş oldukları kazançları itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi niteliğini haiz olacaklardır.

Bununla birlikte 5281 sayılı Kanunla 5422 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin ikinci fıkrası 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılarak yabancı yatırım fonlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından sermaye şirketi olarak değerlendirilmesi uygulamasına son verilmiş, diğer taraftan 5436 sayılı Kanunla G.V.K.'nın Geçici 67. maddesine eklenen (15) numaralı fıkrada yabancı yatırım fonlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır Buna göre 5422 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki (2) numaralı fıkrasında, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonu olarak addolunmuş dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statülerinin;

- 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,
- 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar,

devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olmakla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 2. maddesi uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olan yatırım fonları ile bu kapsama dahil yabancı yatırım fonlarının kurumlar vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır Öte yandan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır

Çalışmamızın bu bölümünde yatırım fon ve ortaklıklarının 2005 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır

2.1.1.3.1.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları

bir kısım kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan bent uyarınca;

- Portföyü menkul kıymetlerden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıkları,
- Risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları,
- Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları,
- Emeklilik yatırım fonları,

istisna uygulamasından yararlanabilecektir. Bununla birlikte yukarıda belirtilenlerin dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir. Öte yandan yatırım fon ve ortaklıklarının niteliğine göre kurumlar vergisinden istisna kazancın kapsamı farklılık arz etmektedir. Buna göre, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden elde etmiş oldukları kazançları istisna kapsamında bulunmakla beraber, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının elde etmiş oldukları kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin bahse konu (4) numaralı bendinin son alt bendinde, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fon ve ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı'nca belirlenen dar mükellefiyete tabi yabancı yatırım fonları ve ortaklıklarının istisna uygulamasından yararlanmasına ilişkin şartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Çalışmamızın önceki bölümde de açık

landığı üzere 5422 sayılı Kanununun 2. maddesinin 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ikinci fıkrasında Türkiye’de 1567 sayılı Kanun uyarınca yetkili mercilerden izin almak suretiyle sadece portföy işletmecilik faaliyeti ile işgal eden yabancı yatırım fonlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştı. Ancak, yabancı yatırım fonlarının Türkiye’de portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunabilmeleri için aranan izin koşulu 32 sayılı Türk Parasını Koruma Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile kaldırılmıştır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu 44, 45, 47 ve 57 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğlerinde; yurt dışında kurulup, Türkiye’de faaliyet gösteren dar mükellef yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının, tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için aranacak şartları belirtmiş olup, 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları portföy işletmecilik kazancının kurumlar vergisinden istisna olması için bu kazançların bir işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerektiği, söz konusu yabancı kurumların saklama sözleşmesi imzaladıkları banka veya şirketlerin yabancı yatırım fonlarının daimi temsilcisi sayılacakları belirtilmiştir. Türkiye’de saklama bankası veya şirketi bulunmayan dar mükellef kurumun, Türkiye’de bir başka gerçek ve tüzel kişiyi daimi temsilci olarak ataması (veya böyle bir atama yapmamış olmakla birlikte kurum ile bu kişi arasındaki ilişkinin daimi temsilcilik ilişkisini ortaya çıkarması) durumunda, bu gerçek veya tüzel kişiler dar mükellef kurumun yaptıkları işler bakımından bunlar daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir.

2.1.1.3.1.2. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Çalışmamızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz yatırım fon ve ortaklıklarının 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yer alan kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Doğal olarak yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerindeki kurumlar vergisi yükü bulunmayacaktır. Ancak G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden fon veya ortaklığın niteliği ne bağlı olarak tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır

Anılan bent uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %0 olmakla birlikte portföylerindeki hisse senedi oranı %25'den az olan menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatının oranı %10, bunların dışında kalan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları ile diğer yatırım fon ve ortaklıklarının tüm kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranı ise % 0 olacaktır⁴ Başka bir deyişle menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları; risk sermayesi, gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının ise tüm kazançları G.V.K.'nın 94.maddesinin 6/a alt bendi hükmü uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Öte yandan 5422 sayılı

⁴ 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazancı üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından % 25 hisse senedi bulundurma şartının ağırlıklı ortalama bazda arana çağrı belirtilmiştir.

K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinin (e) bendinde emeklilik yatırım fonlarının kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu ancak anılan bendin parantez içinde söz konusu bu kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır

Diğer taraftan elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi olan, başka bir deyişle 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yer alan istisna uygulamasından yararlanamayan yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendine göre tevkifat yapılması söz konusu değildir Çünkü G.V.K.'nın 94. maddesinin anılan bendinde sadece yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır

Yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden de söz konusu kazanç veya iradı ödeyenlerce tevkifat yapılması gerekmektedir. Örneğin, yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 44. maddesinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarının sadece portföy işletmecilik kazancından oluşması durumunda ya da menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan fon ve ortaklıkların kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisna olacağından, elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup etme imkanı bulunmayacaktır. Ancak 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı fıkrasının

ikinci bendinde, anılan kurumların istisna kapsamındaki kazançlarından, G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca elde etme sırasında kesilen vergileri, mezkur maddenin 94/6-a bendi uyarınca yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilecekleri hüküm altına alınmıştır⁵

2.1.1.3.2. Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

2.1.1.3.2.1. Genel Açıklama

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının beyan ve tevkifat olmak üzere iki aşamada vergilendirilmesi öteden beri uygulanan bir sistemdir. Kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın yasal dayanağını G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi oluşturmaktadır. G.V.K.'nın anılan maddesinin 1998 ve daha önceki dönemlerde uygulanan 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde, indirim ve istisnalar (K.V.K.'nın 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı G.V.K.'nın 75. maddesinin (4) numaralı

⁵ Bilindiği üzere sadece portföylerinde %25'den daha az oranda hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazancı üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacak, buna karşılık diğer tüm durumlarda kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %0 olacaktır. Buna göre portföylerinde %25'den daha az oranda hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi mahiyetini haiz olup, kendilerine iade edilmesi mümkün değildir. Buna karşılık portföylerinde %25'den daha az oranda hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, portföy işletmecilik kazancı üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca %10 oranında tevkif ettiği vergiden mahsup edebilecektir.

bendi hükmü uyarınca menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve aynı Kanununun 94/6-b maddesi hükmü uyarınca dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktaydı. Öte yandan anılan madde de 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 1999-2002 yılları arasında uygulanan sistemde; kurum kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı üçlü ayrıma tabi tutulmuştu. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri; anılan maddenin 6/b-i alt bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundaydılar. Diğer taraftan anılan maddenin 6/b-ii alt bendinde tam mükellef kurumların kurumlar vergisine tabi kazançlarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerine göre dağıtılan kısmı üzerinden, 6/b-iii alt bendinde ise dar mükellef kurum kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi hükmü uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratları üzerinden dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştı.

Öte yandan G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan ve 2003 ve daha sonraki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarına uygulanacak olan değişiklik sonrasında kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifat uygulamasına son verilerek, tam mükellef kurum kazançlarının dağıtılması, dar mükellef kurum kazançlarının ise ana merkeze aktarılması durumunda tevkifata tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan kurumların hangi yıla ait kazançlarını dağıtacaklarına serbestçe karar verebilmeleri dolayısıyla 2002 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda, dönemler itibariyle farklı tevkifat sistemlerinin geçerli olması nedeniyle uygulamada bir kısım ihtilaf ve tereddütle

rin çıkmasını engellemek amacıyla 4842 sayılı Kanunla G..na eklenen Geçici 62. madde ile de bir kısım düzenlemeler yapılmıştır

2.1.1.3.2.2. 2003 ve Daha Sonraki Dönemlerde Elde Edilen Kurum Kazançları zerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasının yasal dayaağını oluşturan G.V.K.nın 94. maddesinin 6/b bendinde 4842 sayılı Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁶ ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan Kanunla yapılan değişiklikler ile toplam vergi yükünün %65 seviyesinden %45 seviyelerine indirilmesi ve kurum kazançlarının vergilendirilmesinin daha basit bir hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda olmak üzere; kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı uygulamasına son verilmiş, kurum kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı tam mükellefler tarafından kar dağıtımında bulunulması, dar mükellef kurumlar tarafından ise ana merkeze aktarılması aşamasına ertelenmiştir.

Öte yandan tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları üzerinden kar dağıtımında bulunan kurumun halka açık olup olmasına bağlı olarak farklı oranlarda⁷ tevkifat yapılması uygulamasına son verilerek, kar dağıtımı yapan kurumun halka açık olup olmadığına bakılmaksızın dağıtılan kar payı üzerinden aynı oranda (%10) gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış ve kurum kazancı üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının kurum kazancından kar payını alanlara ret ve iade edilmesi mümkün hale getirilmiştir.

⁶ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁷ Bilindiği zere G.V.K.nın 94. maddesinin 6/b bendinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde; halka açık anonim şirketler tarafından dağıtılan kar payları üzerinden %5, diğer kurumlar tarafından dağıtılan kar payları üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 ve daha sonraki dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik (6/b) bendi uyarınca şu şekilde olacaktır;

2.1.1.3.2.2.1. Kar Dağıtımına Bağlı Gelir Vergisi Tevkifatı (G.V.K. Md. 94/6-b-i ve ii)

2.1.1.3.2.2.1.1. Genel Açıklama

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 ve daha sonraki dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatının düzenlendiği G.VK.'nin 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentlerinde, kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır G.V.K.'nin 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik (6) numaralı bendinin (b/i) ve (b/ii) alt bentleri şu şekildedir;

“b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.),

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.),

Dikkat edileceği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b-i) ve (ii) alt bentlerinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dağıtım tabi tutulan kurum kazançlarının sadece mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen şekillerde dağıtılan kısmı üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentleri şu şekildedir;

“1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları (Kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Yatırım Fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil)

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karın ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,”

Bu kapsamda olmak üzere, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2003 ve daha sonraki dönemlerde elde edilen kazançların kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulabilmesi için söz konusu kazancın şu şekillerde dağıtılması gerekmektedir;

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları,
- Kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları,
- Pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir)
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

Diğer taraftan kurum kazancının dağıtılmayarak işletmede bırakılması ya da sermayeye ilave edilmesi durumunda, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentlerinin parantez içi hükmü uyarınca, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu kazançlar üzerinden kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır Buna karşılık dönem kazancının kısmen dağıtılması durumunda sadece dağıtılan kurum kazancı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir

Kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı uygulaması açısından dağıtım tabi tutulan kurum kazancının kaynağının, kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşup oluşmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle 2003 yılından itibaren elde edilen gerek kurumlar vergisine tabi gerekse kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden, kar payını elde edenin hukuki niteliği ve mükellefiyet durumuna göre G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ya da

(ii) alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir⁸ Buna karşılık geçmiş yıl karlarının dağıtımına tabi tutulması durumunda kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı uygulaması farklı özellikler taşımakta olup, çalışmamızın izleyen bölümlerinde söz konusu bu husus ayrı başlık halinde ve ayrıntılı olarak açıklanacaktır

2.1.1.3.2.2.1.2. Elde Ettikleri Kar Payları Üzerinden Tevkifat Yapılacak Gerçek ve Tüzel Kişiler

G.V.K.'nın 94. maddesinin (6) numaralı bendinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (b) bendi uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından kar payını elde edenlerin gerçek veya tüzel kişi olmasının veya tam ya da dar mükellefiyeti haiz olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktaydı. Buna karşılık 4842 sayılı Kanunla anılan alt bentte yapılan değişiklik ile tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından, söz konusu kar payını elde edenlerin hukuki kişiliği ve mükellefiyet durumu önem arz eder hale gelmiştir. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara veya bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i alt bendi,
- Dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türki-

⁸ Kurum kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatının hüküm altına alındığı G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, buna karşılık söz konusu istisna kazançların dağıtım aşamasında ayrıca kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerektiği hüküm altına alınmıştı.

ye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç), gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden ise anılan maddenin 6/b-ii alt bendi,

uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir

Dikkat edileceği üzere 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında tam mükellef kurumlar tarafından yine tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları ile Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır Tam mükellef kurumlardan kar payı elde edenlerin hukuki kişilikleri, mükellefiyet durumları ve Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcilerinin mevcut olup olmamasının tevkifat uygulaması açısından taşıdığı önem nedeniyle kar dağıtımında bulunan kurumların bu hususları gözönünde bulundurması gerekecektir. Bununla birlikte kar payını elde edenlerin hukuki kişiliği ve mükellefiyet durumlarının tespit edilememesi durumunda, kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması ne şekilde olacaktır? Bu kapsamda olmak üzere 81 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kar payını elde edenlerin hukuki statüleri ile mükellefiyet durumlarının tespit edilememesi durumunda tevkifat uygulamasının ne şekilde olacağı ve tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine ilişkin olarak bir kısım açıklamalar yapılmıştır

Buna göre kar dağıtımında bulunan şirket, ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunu pay defterinden tespit etmek suretiyle tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumlara dağıttığı kar payları üzerinden tevkifat yapmayacaktır Aynı şekilde halka açık şirketler tarafından ihraç edilen ve İ.M.K.B.’nda işlem gören hisse senetlerine ilişkin olarak dağıtılan kar paylarından

anılan kurumlara isabet eden kısımları üzerinden de söz konusu kar paylarını elde edenlerin hukuki kişilikleri ve mükellefiyet durumlarının tespit edilebilmesi durumunda tevkifat yapılması mümkün değildir. Bu nedenle aracı kurumların, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam veya dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kar payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgileri) Takasbank’a bildirmeleri gerekmektedir. Buna karşılık söz konusu kar paylarının Takasbank aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi durumunda, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerinin aracı kurumlar tarafından kar dağıtımında bulunacak şirkete bildirilmesi gerekmektedir. Aracı kurumlar tarafından yapılacak bildirimler sonrasında tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar paylarının; tam mükellef kurumlara ve Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara isabet eden kısmı üzerinden tevkifat yapılmayacak, buna karşılık anılanların dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere dağıtılan kar payları üzerinden ise G.VK.’nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte kar dağıtımında bulunan kurumların, kar payını elde edenlerin mükellefiyet durumları ve hukuki nitelikleri hakkında tereddütlerinin bulunması durumunda, aracı kurumlar ya da kar dağıtımında bulunan kurumlar tarafından kar payını elde edenlerden Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile mükellefiyet durumu ve hukuki niteliklerini tevsik etmelerini isteyebilecektir. Söz konusu isteme karşılık kar payını elde edenler tarafından herhangi bir bildirimde bulunul

maması veya hukuki nitelikleri ve mükellefiyet durumlarının tevsiik edilmemesi halinde, kar dağıtımında bulunan kurum tarafından dağıtıma tabi tutulan kar payları üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir.

Bu şekilde tevkifata tabi tutulmuş kar paylarının; tam mükellefiyete tabi kurumlar ya da Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla faaliyette bulunan kurumlar tarafından elde edilmesi durumunda söz konusu tevkif suretiyle ödenmiş vergilerin mahsubu özellik taşımaktadır. Buna göre bu şekilde elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kar paylarının aynı takvim yılı içinde kendi ortaklarına dağıtılması durumunda, söz konusu dağıtıma tabi tuttukları kar payları üzerinden tevkif ettikleri vergilerden, elde ettikleri kar payları üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebileceklerdir. Buna karşılık tevkif suretiyle vergilendirilmiş kar paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef kurumun talep etmesi durumunda, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Söz konusu mahsup işleminin yapılabilmesi için, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapıldığını, kar dağıtımını yapan şirket ve/veya Takasbank veya aracı kurumdan hisse senedinin nev’i, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden tevkif edilen verginin miktarı ile söz konusu tevkifatın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazıyı almaları ve mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

2.1.1.3.2.2.1.3. Geçmiş Yıllara Ait Kazançların Dağıtılması Durumunda Tevkifat Uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin hangi yıla ait kazançlarının dağıtılacağına serbestçe karar verebilmeleri, geçmiş dönemlerde (2002

ve daha önceki dönemlerde) dağıtılsın dağıtılmasın tevkifata tabi tutulmuş kazançların pay sahiplerine dağıtım aşamasında tekrar tevkifata tabi tutulması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Örneğin; 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde pay sahiplerine dağıtılması durumunda söz konusu kar payları üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkif yapılması, söz konusu kazançlar üzerinden ilgili dönemler itibariyle dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılmış olması nedeniyle mükerrer vergileme durumu ortaya çıkacaktır Aynı şekilde 1998 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının 2003 ve daha sonraki yıllarda pay sahiplerine dağıtılması durumunda, söz konusu kar payları üzerinden tevkifat yapılması da mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır

Bu amaçla geçmiş yıllara ait kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtıma tabi tutulması durumunda söz konusu kar payları üzerinden yapılacak tevkifat ile ilgili olarak G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinde bir kısım düzenlemeler yapılmıştır G.V.K.'nın Geçici 62. maddesi şu şekildedir;⁹

⁹ Anılan maddenin (2), (3), (4) ve (5) numaralı fıkralarında, kurumların geçmiş yıllara ait kazançlarından kar payı elde eden gerçek kişilerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre; gerçek kişilerce elde edilen, kurumların 1998 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kazanç kaynaklı kar payları gelir vergisinden müstesna olacaktır. Diğer taraftan 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazanç kaynaklı kar payları ile mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç kaynaklı kar paylarının net tutarına 1/9'u eklenmek suretiyle brüt kar payı tutarı bulunacak, bu şekilde bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacak, söz konusu kar payları için yıllık beyanname verilmesi durumunda beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

“Geçici Madde 62: 1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.”

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2002 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtımına tabi tutulması durumunda, söz konusu dağıtılan kar paylarının gelir vergisi tevkifatı uygulaması karşısındaki durumu, G.V.K.’nın Geçici 62. maddesi uyarınca şu şekilde olacaktır;

2.1.1.3.2.2.1.3.1. 1998 ve Daha Önceki Dönemlere Ait Kazançlar

G.V.K.’nın 94. maddesinin 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (6/b) bendinde kurum kazançları üzerinden dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Doğal olarak 1998 ve önceki dönemlerde anılan düzenleme uyarınca dağıtılmasın tevkifata tabi tutulan kurum kazançlarının, 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda ayrıca kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması uygulamada bir kısım ihtilafları beraberinde getireceği gibi aynı zamanda mükerrer vergileme durumunun da ortaya çıkmasına neden olacaktır Bu kap-

samda olmak üzere 4842 sayılı Kanunla G.V.K. 'na eklenen Geçici 62. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, 1998 ve daha önceki dönemlere ait kurum kazançlarının dağıtımına tabi tutulması durumunda söz konusu dağıtılan kazançlar üzerinden kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır

Yapılan bu açıklamalar, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirakleri aracılığıyla elde etmiş oldukları bu mahiyetteki kazançları ortaklarına dağıtmaları durumunda da geçerli olacaktır Başka bir deyişle, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden elde etmiş oldukları 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazançların kendi ortaklarına kar payı olarak dağıtılması durumunda da söz konusu kar payları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır¹⁰

¹⁰ Kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden elde ettikleri 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazançlar ile 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançların kendi ortaklarına dağıtılması durumunda, söz konusu bu kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi elde eden gerçek kişilerin vergilendirilmesi de genel uygulamadan farklı usul ve esaslara tabidir. Buna göre; kurumların iştiraklerinden elde etmiş oldukları 1998 ve daha önceki yıllara ait kazançların kendi ortaklarına kar payı olarak dağıtılması durumunda söz konusu kar payları elde eden gerçek kişiler açısından gelir vergisinden istisna olacaktır. Diğer taraftan kurumların iştiraklerinden elde ettikleri 1999-2002 yıllarına ait kurumlar vergisinden istisna kazançların kendi ortaklarına kar payı olarak dağıtılması durumunda, kar payını elde eden gerçek kişiler 1/9'unu net kar payı tutarına ekleyerek brüt tutara ulaşacak, brüt tutarın yarısı vergilendirilecek kar payı olarak dikkate alınacak, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i ise beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

2.1.1.3.2.2.1.3.2. 1999-2002 Yıllarına Ait İstisna Kazançlar

G.V.K.'nın 94. maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik (6/b-ii) alt bendinde iştirak kazançları hariç yatırım indiriminden yararlanan kazançlar dahil olmak üzere kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden dağıtılacak gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu tevkifat uygulaması 1999-2002 yılları arasında geçerli olup, 2003 ve daha sonraki dönemlerde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden kar dağıtımını yapılmadığı sürece tevkifat yapılması söz konusu değildir. Diğer taraftan 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançların, 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması uygulamada bir kısım ihtilafları beraberinde getireceği gibi ayrıca mükerrer vergileme durumunun da ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 62. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde özetle; 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançların dağıtımına tabi tutulması durumunda söz konusu dağıtılan kar payları üzerinden mezkur Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin 1999-2002 yılları arasında elde etmiş oldukları dağıtmayarak işletmede bırakmış oldukları kurumlar vergisine tabi kazançların, 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda söz konusu dağıtılan kar payları üzerinden elde edenlerin hukuki nitelikleri ve mükellefiyet durumlarına göre G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik (6/b-i) veya (ii) alt bentleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak tam mükellef kurumlar ya da Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyette bulunan kurumların elde ettikle

ri kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı tabiidir Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca söz konusu bu kazançların kendi ortaklarına kar payı olarak dağıtılması durumunda söz konusu bu kar payları üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

2.1.1.3.2.2.1.3.3. Yatırım İndiriminden Yararlanan Kazançların Dağıtılması Durumunda Tevkifat Uygulaması

4842 sayılı Kanunla G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde yapılan değişiklik ile kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı uygulamasına son verilmiş olmakla birlikte, anılan Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 61. madde ile belirli şartlar altında yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı uygulamasına devam edileceği hüküm altına alınmıştır Söz konusu tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızın izleyen bölümünde ayrıntılı açıklanacak olmakla birlikte bu şekilde tevkifata tabi tutulan kazançların, pay sahiplerine dağıtılması durumunda söz konusu kar paylarının gelir vergisi tevkifatı karşısındaki durumu özellik arz etmektedir Şöyle ki; G.V.K.'nın Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan yatırım indiriminden yararlanan kazançların ayrıca dağıtım aşamasında tevkifata tabi tutulması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır

Bu nedenle, G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (1/c) bendinde mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançların dağıtılması halinde ayrıca kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır

2.1.1.3.2.2.1.4. Yatırım İndiriminden Yararlanan Kazançlar Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-ii alt bendi uyarınca yapılan tevkifat uygulamasına 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4842 sayılı Kanunla son verilmiş olmakla birlikte, mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi ile 2003 ve izleyen dönemlerde yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden belirli şartlar altında tevkifat yapılmasına devam edileceği hüküm altına alınmış olup anılan madde şu şekildedir.

“Geçici Madde 61: Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgeleri ne bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.

İsteyen mükellefler, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için bu kanunun 19 uncu maddesinde

yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Bunun için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir bildirimde bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması şarttır.”

Anılan madde metninden de anlaşılacağı üzere 24.04.2003 tarihinden önce düzenlenmiş bulunan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamaları ile söz konusu tarihten önce gerçekleştirilen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminin yararlanan kazançlar üzerinden, söz konusu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır Ancak 24.04.2003 tarihinden önce düzenlenmiş bulunan yatırım teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler ile ilgili olarak yapılan harcamalar nedeniyle yararlanılacak yatırım indirimi tutarları üzerinden anılan düzenleme yalnızca tevkifat yapılması mümkün değildir

Bu durumda kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 ve daha sonraki dönemlerde yararlanacakları yatırım indiriminin gelir vergisi tevkifatı karşısındaki durumu topluca şu şekilde olacaktır;¹¹

¹¹ TEKİN Cem, “Yatırım İndirimi Üzerinden Tevkifat Yapılacak Durumlar ve Ödeme Zamanı”, Lebib Yalkın, Temmuz 2004, Sayı: 7

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvikleri kapsamında yapılan yatırımlar	31.12.2002 tarihine kadar yapılan yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi,	İlgili dönem kazancının yeterli olması nedeniyle kullanılmış olanlar tevkifata tabi değildir. Ancak ilgili dönem kazancının yetersiz olması nedeniyle sonraki döneme devreden ve 2003 ve daha sonraki dönemlerde yararlanılan yatırım indirimi tutarları üzerinden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
	24.04.2003 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi,	G.V.K.'nın Geçici 61. maddesi uyarınca eski uygulama tercih edilmiş ise %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, tercih hakkının yeni sistemden yana kullanılmış olması durumunda ise gelir vergisi tevkifatı yükümlülüğü söz konusu değildir.
- 24.04.2003 tarihinden sonra yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar		Gelir vergisi tevkifatına tabi değil.
- 24.04.2003 tarihinden itibaren teşvik belgesiz olarak yapılan yatırımlar		Gelir vergisi tevkifatına tabi değil.
-24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler		Gelir vergisi tevkifatına tabi değil.

2.1.1.3.2.2.2. Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; K.V.K. uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiye te tabi kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının menkul sermaye iradı olduğu, mezkur Kanununun 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (6/b-iii) alt bendinde ise söz konusu menkul sermaye iratlarının indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmından dağıtılsın dağıtılmasının tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'nın 94. maddesinin anılan alt bendinde yapılan değişiklik ile dar mükellefiyeti haiz kurumların mezkur Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından ana merkezlerine aktardıkları kısmı üzerinden tevkifat yapacakları hüküm altına alınmıştır¹²

Dikkat edileceği üzere 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde dar mükellef kurum kazançları üzerinden hesaplanan menkul sermaye iratları dağıtılsın dağıtılmasının tevkifata tabi olmakla birlikte anılan Kanunla yapılan değişiklik sonrasında dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulaması, kurum kazancının ana merkeze aktarılması aşamasına ertelenmiştir. G.V.K.'nın 4842 sayılı Kanunla değişik 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile 94. maddesinin 6/b-iii alt bentleri şu şekildedir;

¹² Dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin ayrıntılı bilgi için; "TEKİN Cem "4842 Sayılı KanunlaYapılan Değişiklikler Uyarınca Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı", Yaklaşım, Eylül 2003, Sayı: 129"

“Madde 75: 4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,”

“Madde 94-6/b; iii- 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,”

Buna göre yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından hesaplanan kurumlar vergisinin mahsup edilmesi sonucu bulunacak tutar menkul sermaye iradı mahiyetinde olup, bu şekilde belirlenen iradın ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden G.VK.’nın 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir Dar mükellef kurum kazancının ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden yapılacak tevkifatın oranı 2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10 olup, ana merkeze kazanç aktarılmaması durumunda tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır

Öte yandan G.V.K.’nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (6/b-ii) alt bendinde kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Doğal olarak dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden de anılan düzenleme uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak söz konusu kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulamasına 4842 sayılı Kanunla 2003 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere son verilmiş olduğundan, bu dönemden itibaren dar mükellef kurumlarca elde edilecek kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır

2.1.1.4. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından Ödenen Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması

Çalışmamızın önceki bölümlerinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde ise kurumlar vergisi mükellefleri tarafından nakden veya hesaben ödenen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar belirtilecektir. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın 94. maddesi hükmü uyarınca avans olarak ödenenler dahil olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri tarafından nakden veya hesaben ödendikleri esnada tevkifata tabi tutulacak olan kazanç ve iratlar şunlardır;¹³

- Ücret,
- Serbest meslek kazançları,
- Yıllara sari inşaat ve onarma işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri,
- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemeler
- G.V.K.'nın 70. maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yer alan kazançlar, (Portföy işletmecilik kazançları)
- Tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları,

¹³ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005, S: 593

- Dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarılan kar payları,
- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- Mevduat faizleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar (baş bayiler hariç) ile diğer şahıslar tarafından çıkarılan biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler,
- 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye sayanlara bu faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler,
- Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemeler ile çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri,
- PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli,
- Esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımı karşılığında yapılan ödemeler,

- Repo kazançları,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler,

Kurumlar vergi mükellefleri tarafından ödenen ancak anılan kazanç ve iratlar dışında kalan kazanç ve iratlardan G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir. Öte yandan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerden tevkifata tabi olanlar ve tevkifat uygulaması 2005 ve daha önceki dönemler için 5422 sayılı K.VK.'nin 24. maddesinde, 2006 ve daha sonraki dönemler açısından ise 5520 sayılı K.VK.'nin 30. maddesinde hüküm altına alınmış olup, söz konusu tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

Ayrıca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ya da elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden; bankalar aracı kurumlar ya da Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar tarafından G.V.K.'nin Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak olup, anılan tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

2.1.1.5. Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ve Mahsubu

G.V.K.'nin 98. maddesinde vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlar üzerinden tevkif ettikleri vergileri, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları, ancak yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilen vergi-

lerin bildirilmesi için bu sürenin bir ay uzatılacağı, buna karşılık ziraat ürün bedelleri üzerinden yapılanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanların, yapmış oldukları vergi tevkifatlarına ilişkin muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirilmek kaydıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirminci günü akşamına kadar verebilecekleri hüküm altına alınmıştır Ancak genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları vergi tevkifatları için ayrı beyanname vermeyeceklerdir.

Öte yandan mezkur Kanunun “Vergi tevkifatının yatırılması” başlıklı 119. maddesinde tevkif edilen vergilerin, vergi kesenler tarafından muhtasar beyannamenin verileceği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri, K.V.K.’nın 44. maddesi hükmü uyarınca tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceklerdir. Ancak kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmeyen kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Öte yandan anılan madde uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurum kazançlarına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi olacak, buna karşılık fon ve ortaklık bünyesinde tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Buna karşılık kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin yıllık beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmının nakden veya mahsuben iade

si mümkün olup söz konusu mahsup ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Tevkif suretiyle ödenen vergilerin, yıllık beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin; kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık kurumlar vergisi beyannamesine eklemeleri gerekmektedir.
- Beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu mümkün olup, mahsup işlemi herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Bunun için kurumların bağlı buldukları vergi dairesine mahsup dilekçesi ve tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri ihtiva eden tablo ile başvurmaları gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin tevkif suretiyle ödedikleri vergilerin üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Ancak söz konusu mahsup işleminin gerçekleştirilebilmesi için tevkif suretiyle ödenen vergilerin nakden iade edilebilir aşamaya gelmiş olması gerekmektedir.
- Kurumlar vergisi mükellefleri, tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin mahsup konusu yapamadıkları kısmının nakden iade edilmesini talep edebilirler. Nakden iadesi talep edilen tutarın miktarına bağlı olarak söz konusu iade işlemi, YMM tam tasdik raporu veya vergi inceleme yetkisini haiz denetim elemanları ta-

rafından düzenlenecek inceleme raporuna göre yerine getirilecektir. Ancak, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, vergi tevkifatına ilişkin belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir

2.2. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ (K.VK. MD. 24)

2.2.1. Genel Açıklama

5422 sayılı K.VK.'nın 1. maddesinde belirtilen kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Buna karşılık kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise dar mükellef olarak adlandırılmakta ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan bir kısmı G.VK.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmakta olup, dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir (Anılan maddenin 6/b-iii alt bendinde yer alan düzenleme hariç) Bununla birlikte 5422 sayılı K.VK.'nın 24. maddesinde özetle; dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratlar dışında kalan kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Anılan madde uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan yapı-

lacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Şu Şekilde olacaktır; (K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması, 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen kazanç ve iratlar ile ilgilidir. Dar mükellef kurumların bu tarihten sonra elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddelerinde düzenlenmiş olup anılan maddeler uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızın izleyen bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacaktır)

2.2.2. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olanlar, 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinin altıncı fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları sağlayanlar tevkifat yapmakla yükümlü olup, anılan madde de kazanç ve iradı sağlayanlar; kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır.

Dikkat edileceği üzere tevkifat yapmak zorunda olanlar açısından G.V.K.'nın 94. maddesi ile K.V.K.'nın 24. maddesi arasında temel farklılık bulunmaktadır. Buna göre dar mükellef kurumlara kazanç ve iradı sağlayan gerçek ve tüzel kişilerin tamamının tevkifat yapmak zorunlulukları bulunmakla birlikte, G.V.K.'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan K.V.K.'nın 24. maddesinde dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmaması kaydıyla; hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yap-

tıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden dar mükellef kurumun kendisi tarafından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Ancak, bu kazançlar üzerinden yapılacak vergi tevkifatı oranı, 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla sıfır (0) olarak tespit edilmiştir.

2.2.3. Tevkifata Tabi Olan Kazanç ve İratlar

5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları ticari ve zirai kazançlar ile diğer kazanç ve iratların (Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller hariç) kurumlar vergisi tevkifatına tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır Diğer taraftan 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Türkiye'de fatura karşılığı tahsil edilen ve Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan defterlere hasılat olarak kaydedilen gayrimenkul sermaye iradı, ücret, serbest meslek kazancı, diğer kazanç ve irat mahiyetindeki kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı ve söz konusu bu kazanç ve iratların dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilmiş ticari kazanç olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şu şekildedir;

2.2.3.1. Ücret

G.V.K.'nın 61. maddesinde, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret olarak tanımlanmış, K.V.K.'nın 12. maddesinin (2) numaralı bendinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri ücret gelirlerinin ku-

rumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş ve G.V.K.'nın 7. maddesinin (3) numaralı bendinde ise dar mükellef kurumların Türkiye'de ücret geliri elde edilmiş sayılması için hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş ya da edilmekte olması ya da hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır¹⁴

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyete tabi kurumların çalışanları aracılığıyla elde etmiş oldukları ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tevkifat esaslı geçerli olup, söz konusu ödemeyi yapan gerçek veya tüzel kişiler tarafından K.V.K.'nın 24. maddesi hükmü uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir¹⁵

2.2.3.2. Serbest Meslek Kazancı

G.V.K.'nın 65. maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş ve serbest meslek faaliyetinin de sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır şeklinde tanımlanmıştır. Diğer taraftan 5422 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları-

¹⁴ Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya edilmekte olması, ücrete konu olan işin Türkiye'de yapılmış veya yapılmakta olmasını, hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi ise ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasını ifade etmektedir

¹⁵ 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinde ücret geliri dar mükellef kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmamıştır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden itibaren dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilecek ücret gelirlerinin kurumlar vergisine ve buna bağlı olarak kurumlar vergisi tevkifatına tabi olması söz konusu değildir

nın kurum kazancına dahil olduğu, G.V.K.'nın 7. maddesinin (4) numaralı bendinde ise dar mükellef kurumların serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesinin gerektiği hüküm altına alınmıştır

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde tevkifat esaslı geçerli olup, söz konusu ödemeyi yapan gerçek veya tüzel kişiler tarafından K.V.K.'nın 24. maddesi hükmü uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.3.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

5422 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (5) numaralı bendinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, G.V.K.'nın 7. maddesinin (5) numaralı bendinde ise dar mükellef kurumların, Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılması için; gayrimenkulun Türkiye'de bulunması ya da bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesinin gerektiği hüküm altına alınmıştır Öte yandan gayrimenkul sermaye iradının tarifi ise G.V.K.'nın 70. maddesinde yapılmış olup, buna göre madde metninde belirtilen mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde tevkifat esaslı geçerli olup, söz konusu ödemeyi yapan gerçek veya tüzel kişiler tarafından K.V.K.'nın 24. maddesi hükmü uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.3.4. Menkul Sermaye İratları

G.V.K.'nın 75. maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen; kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış ve ayrıca madde metninde menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecek gelirlere yer verilmiş, diğer taraftan K.V.K.'nın 12. maddesinin (6) numaralı bendinde, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları menkul sermaye iratlarının kurum kazancına dahil olduğu, G.V.K.'nın 7. maddesinin (6) numaralı bendinde ise dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar tarafından Türkiye'de menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılması için, bu iradı sağlayacak olan sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerektiği hüküm altına alınmıştır

Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması demek, Türkiye'deki herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye'de kullanılması anlamına gelmektedir. Buna göre Türkiye'de yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen; kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar dar mükellef kurumunun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde tevkifat esası geçerli olup, söz konusu ödemeyi yapan gerçek veya tüzel kişiler tarafından tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.3.5. Gayri Maddi Hakların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Bilindiği üzere G.V.K.'nın mükerrer 80. maddesinde gayri maddi

hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu ve söz konusu kazançların diğer kazanç ve irat olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesinde “özel beyan” esaslı geçerli olmakla birlikte gayri maddi hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre elden çıkarılmalarından sağlanan kazançlar üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılacak gayri maddi haklar şunlardır;

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar;
- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

Buna göre K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlara; telif hakları, ihtira beratı, marka, ticaret unvanı, alameti farika, teknik resim, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, arama, işletme, imtiyaz hak ve ruhsatlarının satış, devir ve temlik mukabilinde yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

2.2.3.6. Sergi ve Panayır Kazançları

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 30. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançların, Türkiye'de başka işyeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması kaydıyla gelir vergisinden müstesna olduğu, 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde ise dar mükellefiyete tabi kurumların, söz konusu bu kazançları üzerinden kendileri tarafından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 31 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, G.V.K.'nın 30. maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan kazançlar üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranının %0 olduğu ve bu nedenle söz konusu kazançları elde edenlerin tevkifat yapma ve muhtasar beyanname verme yükümlülüklerinin olmadığı belirtilmiştir.

2.2.4. K.V.K. Uyarınca Yapılacak Tevkifatın Matrahı

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın matrahı, söz konusu kazanç ve iradın gayrisafi tutarı olacaktır. Buna karşılık tevkifata tabi kazanç ve iradın, tevkifata tabi tutulmaksızın ödenmiş olması durumunda yapılan ödeme, dar mükellef kuruma yapılan net ödeme olarak değerlendirilecektir. Bu durumda kazanç ve iradı dar mükellef kuruma sağlayanlar tarafından yapılan net ödemenin brüt tutarı bulunacak ve söz konusu brüt tutar üzerinden tevkifat yapılacaktır. Yapılan ödemenin net tutarından brüt tutarına ulaşmak için kullanılacak formül şu şekilde olacaktır;¹⁶

¹⁶ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005, S: 584

$$\text{Ödemenin Brüt Tutarı} = \frac{\text{Net Tutar}}{1-(\text{Tevkifat Oranı})}$$

Diğer taraftan tevkifata tabi kazanç ve iradın, dar mükellef kuruma yabancı para cinsinden ödenmesi durumunda söz konusu yabancı paranın, nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı ya da tahakkuk ettirildiği tarihteki kurla değerlendirilmesi gerekir. Bununla birlikte dar mükellef kuruma hesaben ödemenin yapıldığı tarihte kazanç ve iradın tevkifata tabi tutulmasından sonra fiili ödemenin gerçekleştiği tarihteki yabancı para kurunun farklı oluşması durumunda, hesaben ödemenin gerçekleştiği tarih ya da tahakkuk tarihi ile fiili ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla yabancı para değerinin farklı olması nedeniyle kur farkının ortaya çıkması durumunda, olumlu kur farkının tevkifata tabi tutulması, aleyhte oluşan kur farkına isabet eden tevkifatın ise geri alınması gerekir

2.2.5. K.V.K.’nın 24. Maddesi Uyarınca Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı

K.V.K.’nın 24. maddesinin beşinci fıkrasında, tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin ya da başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesinin ihtiyari olduğu, ancak tevkifata tabi tutulmuş bir kısım menkul sermaye iratlarının verilecek beyannamelere ithalinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır Buna göre dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş iratlardan, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere ithal edilmesi gereken kazanç ve iratlar şunlardır;

- Her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- Mevduat faizleri,
- Yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kar payları.

K.V.K.'nın "Kesilen vergilerin mahsubu" başlıklı 44. maddesinde, beyanname gösterilen kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin, beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumlarca, mezkur Kanunun 24. maddesi hükmü uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için beyanname verilmesi durumunda söz konusu beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, tevkif suretiyle ödedikleri vergileri mahsup edilebileceklerdir. Bununla birlikte anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için ihtiyarilik hakkından yararlanmak suretiyle beyanname verilmemesi durumunda, diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup edilmesi mümkün değildir.

2.2.6. K.V.K.'nın 24. Maddesi Uyarınca Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı

K.V.K.'nın 24. maddesinin sekizinci fıkrasında; tevkifata tabi kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerin, bir ay içinde tevkif ettikleri tutarları ve dar mükellef kurumlara sağlamış oldukları kazanç ve iratları müteakip ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeye

mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır Diğer taraftan dar mükellefiyete tabi kuruma kazanç ve iradı sağlayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılan vergi tevkifatı, mezkur Kanunun 41. maddesi uyarınca beyannamenin verileceği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenecektir.

2.2.7. Tevkifat Oranları

Dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihine kadar Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca yapılacak tevkifatın oranı, 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Öte yandan çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacak olup, anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı G.VK. ile 5422 sayılı K.V.K. kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, yasal sınırlar çerçevesinde geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmış, (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde ise 30. madde kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Başka bir deyişle 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından düzenleme yapıncaya kadar dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden 2003/6575 ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Ka-

rarlarında yer alan oranlar üzerinden tevkifat yapılacak olup, anılan Kararlar uyarınca belirlenen tevkifat oranlarına ilişkin tablo çalışmamızın 5520 sayılı K.VK. uyarınca dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat ilişkin açıklamaların yapıldığı bölümde yer almaktadır.

3. 01.01.2006 TARİHİNDEN SONRA ELDE EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması ile ilgili olarak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30. maddelerinde olmak üzere üç ayrı düzenleme mevcuttur. Buna göre tam ve dar mükellef kurumlarca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden mezkur Kanunun Geçici 67. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır. Öte yandan tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarının bir kısmı üzerinden 5520 sayılı K.VK.'nın 15. maddesi, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen; ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratlar (gayri maddi haklardan elde edilen gelirler hariç) dışında kalan gelirleri üzerinden ise mezkur Kanunun 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak olup her iki madde uyarınca yapılacak tevkifatın yasal oranı %15'dir (Ancak 5527 sayılı Kanunla ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁷ ile tevkifat

¹⁷ 23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

oranları yeniden belirlenmiş olup, çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır)

Çalışmamızın bu bölümünde tam ve dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.VK.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır

3.1. G.V.K.'NIN GEÇİCİ 67. MADDESİ UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT UYGULAMASI

3.1.1. Genel Açıklama

5281 sayılı “Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”¹⁸ ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere G.V.K.’na eklenen Geçici 67. madde ile 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizi, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, söz konusu tevkifat uygulaması açısından kazanç ve iradı elde eden gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellefiyeti haiz olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır Başka bir deyişle gerek tam gerekse dar mükellef kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7), (12)

¹⁸ 31.12.2004 tarih ve 25687 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden genel olarak %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir¹⁹ Ancak anılan maddenin 1 numaralı fıkrasında 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler tarafından 27.06.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere anılan maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirler üzerinde %10 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir Buna göre dar mükellef gerçek kişi ve kurumların G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan gelirleri üzerinden %0, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların elde ettikleri anılan gelirler üzerinden ise %0 oranında tevkifat yapılacaktır

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizi, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.²⁰

¹⁹ Gerçek ve tüzel kişilerin 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirlerinin G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı bilgi için; "TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, Son Değişikliklere Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık 2006,Ankara"

²⁰ TEKİN Cem, "Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yeni Sistem Uyarınca Yapılacak Tevkifat Uygulaması", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2005,

3.1.2. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile geliri elde edenin mükellefiyet durumu (tam ya da dar) ve hukuki niteliğine (gerçek veya tüzel kişi) bağlı olmaksızın madde metninde belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Buna göre;

- Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması veya elde tutulması sonucunda banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilen gelirler, (G.V.K. Geçici Madde 67/1)
- Her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (G.V.K. Geçici Madde 67/2)
- Mevduat faizi, repo geliri ve özel finans kurumlarından elde edilen kar payları, (G.V.K. Geçici Madde 67/4)

üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir

Diğer taraftan G.V.K.'nın anılan maddesinin (8) numaralı fıkrasında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy işletmecilik kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılacağı ancak borsa yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 5527 sayılı Kanunla anılan fıkra metninde yer alan "borsa yatırım fonları hariç" ibaresi 01.10.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil" olarak değiştirilmek suretiy-

le, tüm menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılması sağlanmıştır. Bununla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında yer alan gelirler üzerinden;

- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için %0,
- Bunların dışında kalan diğer menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten itibaren ise %0,

oranında tevkifat yapılacağı kararlaştırılmıştır

Tam ve dar mükellef kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri ile menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

3.1.2.1. Banka ve Aracı Kurumlar Vasıtasıyla Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması

3.1.2.1.1. Tevkifata Tabi İşlemler

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerin

den tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış, (13) numaralı fıkrasının da ise tevkifat uygulaması açısından menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları tanımlanmıştır Bu kapsamda olmak üzere anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca bankalar aracı kurumlar ve Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar²¹ takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle;

- Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tah

²¹ G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden sadece işleme aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak anılan maddenin 5527 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (17) numaralı fıkrasında; anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri belirlemeye, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı ise G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile saklamacı kuruluşların taraf olduğu işlemlerde, müşterilere ait menkul kıymetlere ilişkin maliyet ve fiyat bilgilerinin en sağlıklı şekilde saklamacı kuruluşlar tarafından izlenebiliyor olması ve aracı kurumların bilgisi dahiline girmeden, bazı tezgah üstü işlemlerin saklamacı kuruluşlar nezdinde gerçekleşiyor olması nedenleriyle; Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışındaki saklamacı kuruluşlardan saklama hizmeti alan yatırımcılar açısından, tevkifatın bu yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca yapılması uygun bulunmuştur.

siline aracılık ettikleri dönemsel getirileri, (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan)

- Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

üzerinden %15 oranında tevkifat yapacaklardır Diğer taraftan anılan maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca banka ve aracı kurumlar; (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tabi tutulmaksızın almış oldukları menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının satış ve alış bedelleri arasındaki fark üzerinden, kendilerine satış yapanlar adına %15 oranında tevkifat yapacaklardır

Ancak anılan maddenin 1 numaralı fıkrasında 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler tarafından 27.06.2006 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır. Diğer taraftan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere anılan maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirler üzerinde %10 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulaması açısından "menkul kıymetler" ve "diğer sermaye piyasası araçları" kavramları anılan maddenin (13) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre özel bir belirleme yapılmadığı sürece; Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'na kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve va

deli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerinca ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı, tevkifat uygulamasının kapsamına dahil bulunmaktadır. Ayrıca anılan maddenin ikinci fıkrasında özetle; bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin de tevkifat uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacağı hüküm altına alınmıştır Ancak 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen veya ihraç edilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ya da elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir

3.1.2.1.2. Tevkifata Tabi Olmayan Menkul Kıymetler ve İratlar

Tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (12) numaralı fıkrasında tanımlanan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından 2006-2015 yılları arasında sağlamış oldukları kazanç ve iratlar üzerinden genel olarak anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacak olmakla birlikte bir kısım menkul kıymetlerden elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin birinci fıkrasının 5527 sayılı Kanunla²² değişik altıncı paragrafı uyarınca;

²² 07.07.2006 Tarih ve 26221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

- Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dö nemsel getirileri,
- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kar paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde,

anılan maddenin (1) ve (3) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapıl mayacaktır. Ayrıca anılan maddenin (9) ve (10) numaralı fıkraları uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce iktisap veya ihraç edilen menkul kıymetlerde tevkifat uygulaması kapsamına dahil bulunmamak tadır. Buna göre;

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdare sine çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çı karılması suretiyle sağlanan gelirler,
- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler,

üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılma yacağı gibi söz konusu bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Diğer taraftan anılan maddenin (5) numaralı fıkrası uyarınca, Serma ye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emek

lilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden de anılan fıkra uyarınca tevkifat yapılmayacaktır

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (14) numaralı fıkrasında vadeli işlemler ve opsiyon borsalarındaki işlemler için stopaj oranının 2006 yılında sıfır olarak uygulanacağı, tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) ise 2006 yılında kendi aralarında yaptıkları vadeli işlemler ve opsiyon sözleşmelerinden kaynaklanan kazançlar için bu madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık 5527 sayılı Kanunla anılan fıkranın ikinci cümlesinde yer alan "2006 yılında" ibaresi fıkra metninden çıkarılarak, tam ve dar mükellef kurumların kendi aralarında yaptıkları vadeli işlemler ile opsiyon sözleşmelerinden kaynaklanan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına son verilmiştir.

3.1.2.1.3. Tevkifat Matrahı

G.V.K.'nın Geçici 61. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat matrahının belirlenmesine ilişkin olarak 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre alım-satım işlemlerinde tevkifat matrahı alış bedeli ile satış bedeli arasındaki tutar olup, bu işlemler sırasında ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak, buna karşılık anılan giderler dışında kalan giderler tevkifat matrahının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması durumunda ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenecektir.

Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması durumunda yani açığa satış işlemlerinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar belirlenecektir. Diğer taraftan anılan Genel Tebliğde bedelsiz alınan hisse senetlerinin, rüçhan haklarının ve kuponlu tahvillerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile vadeli işlemler ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat matrahının belirlenmesine ilişkin olarak ayrıntılı açıklamalar bulunmaktadır.

3.1.2.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonusu Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrasında; her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında tevkifat yapılacağı²³, buna karşılık Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin tevkifat uygulamasının kapsamına dahil bulunmadığı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca anılan maddenin (9) numaralı fıkrasında, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her türlü tahvil ve hazine bonolarından elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır.

²³ Ancak 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan gelirler üzerinden 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Dikkat edileceği üzere her nevi tahvil ve hazine bonusu aynı zamanda anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan menkul kıymet kavramına dahil bulunmaktadır. Buna göre, her nevi tahvil ve hazine bonusunun banka veya aracı kurumlar aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifat yükümlülüğü, G.V.K.'nın 67. maddesinin (1) ve (3) numaralı fıkraları uyarınca banka ve aracı kurumlarda, buna karşılık banka ve aracı kurumlar aracılığı olmaksızın alınan bu tür menkul kıymetlerde ise tevkifat yükümlülüğü; Hazine Müsteşarlığı, Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve tahvil ihraç eden anonim şirketlerde olacaktır.²⁴

Diğer taraftan anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak G.V.K.'nın 94. ve K.V.K.'nın 24. maddelerinde de düzenleme bulunmasının vergilemede mükerrerliğe yol açmaması için G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrasında söz konusu bu gelirler üzerinden anılan düzenlemeler kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; tam mükellef kurumların her nevi tahvil ve hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (7) numaralı bendi, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilenler üzerinden ise 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. G.V.K.'nın 94. maddesinin (7) numaralı bendinin parantez içinde; Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin elde ettikleri gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştı. Ancak

²⁴ TEKİN Cem, a.g.m.

söz konusu düzenlemeye G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde yer verilmediği ve (5) numaralı fıkrasında geliri elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki kişiliğinin tevkifat uygulaması açısından herhangi bir öneminin bulunmadığı hüküm altına alınmış olması nedeniyle, Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi veyi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri G.V.K.'nın 75. maddesinin (5) numaralı bendi kapsamındaki gelirler üzerinden mezkur Kanunun Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır

Her nevi tahvil ve hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasında esas alınacak matrah G.VK.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasında belirlenmiş olan gelir olmakla beraber, anılan menkul kıymetlerin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınacaktır. Diğer taraftan itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden ödemeyi yapanlarca gerçekleştirilecek tevkifatların aylık olarak muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna karşılık itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanıldığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla tevkifat yapılacaktır

3.1.2.3. Mevduat Faizi, Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler ve Repo Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere

G.V.K.'nın 94. maddesinin (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinde gerçek kişiler ve tam mükellef kurumlar, K.V.K.'nın 24. maddesinde ise dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Buna karşılık 2006-2015 yılları arasında elde edilecek anılan gelirler üzerinden elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliğine bakılmaksızın G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır²⁵ Bununla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde edecekleri mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden;

- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için %0,
- Bunların dışında kalan diğer menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten itibaren ise %0,

oranında tevkifat yapılacağı kararlaştırılmıştır

²⁵ 5527 sayılı Kanunla anılan maddenin 1 numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile dar mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların sadece anılan fıkrada yer alan kazanç ev iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, bunlar tarafından elde edilen mevduat faizi, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir. Aynı şekilde 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirler üzerinden yapılacak tevkifat oranına ilişkin düzenleme yapılmış olup, mevduat faizi, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat oranına ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten sonra ödenecek tevkifat kapsamındaki gelirler üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce açılan vadeli hesaplar dolayısıyla bu tarihten sonra elde edilecek mevduat faizleri üzerinden de anılan düzenleme uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; G.V.K.'nın 94. maddesinin (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinin parantez içinde; Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin elde ettikleri gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştı. Ancak söz konusu düzenlemeye G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde yer verilmediği ve (5) numaralı fıkrasında geliri elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki kişiliğinin tevkifat uygulaması açısından herhangi bir öneminin bulunmadığı hüküm altına alınmış olması nedeniyle, Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri; mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır

Ancak, bankalar arasındaki mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendi paralarına ödenen faizler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

3.1.2.4. Tevkifat Uygulaması Açısından Geliri Elde Edenlerin Önemi

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında özetle; gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği, ancak Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır

Diğer taraftan anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenen her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri, (4) numaralı fıkrasında ise bankalar arasındaki mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendi paralarına ödenen faizler üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır (Bankalar veya aracı kurumlar tarafından diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenen her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri üzerinden anılan maddenin 1 numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmaktadır.)

3.1.2.5. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca; menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları, gayrimenkul ve girişim sermayesi yatırım

fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının ise elde etmiş oldukları kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Buna karşılık yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca tevkifata tabi olup, söz konusu tevkifat uygulamasının usul ve esasları çalışmamızın önceki bölümlerinde yer almaktadır

Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında, menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları hariç) 2006-2015 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Ancak 5527 sayılı Kanunla anılan fıkrada yer alan "borsa yatırım fonları hariç" ibaresi, 01.10.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil" olarak değiştirilmiş ve bütün menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan gayrimenkul ve risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ise eski uygulama çerçevesinde (G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca) %0 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin anılan (8) numaralı fıkrasının 5527 sayılı Kanunla değişik yeni hali şu şekildedir;

"8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca

ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmemez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.”

Anılan fıkra hükmünden de anlaşılacağı üzere borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da dahil olmak üzere²⁶ Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazançları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazançları üzerinden;

- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için %0,
- Bunların dışında kalan diğer menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten itibaren ise %0,

oranında tevkifat yapılacağı kararlaştırılmıştır

²⁶ 5527 sayılı Kanunla G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yapılan ve borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonlarının kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması 01.10.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden dolayı, bu fonlar tarafından 01.10.2006 tarihinden önce elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden anılan fıkra uyarınca tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

Bilindiği üzere menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ise 5520 sayılı Kanunla yapılan düzenleme önce sinde G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Ancak 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı, Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır

Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin olarak 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmış olup, anılan Tebliğ uyarınca menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması şu şekilde olacaktır;

3.1.2.5.1. Tam Mükellef Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Tam mükellefiyete tabi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden genel olarak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna karşılık 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hisse senetleri ile bu tarihten önce iktisap edilen bunların dışındaki menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerden anılan madde uyarınca tevkifat yapılması söz konusu olmayıp, bu gelirler üzerinden 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan hükümler çerçevesinde ve G.V.K.'nın 94. maddesi

sinin 6/a bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır (Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9) ve (10) numaralı fıkralarında; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen diğer menkul kıymetlerden elde edilen gelirler anılan madde uyarınca tevkifata tabi olmadığı gibi bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır)

Öte yandan Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarının portföylerinde bulunan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratları üzerinden çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilen usul ve esaslar dahilinde ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılacaktır Bu bağlamda menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden anılan maddenin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkif edilen vergilerden, anılan madde uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutarlar ise kendilerine ret ve iade edilecektir.

Diğer taraftan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan fon ve ortaklıkların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi yerine 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna karşılık anılan yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanmış oldukları kazanç ve iratları üzerinden ise mezkur Kanunun Geçici

67. maddesi uyarınca ve çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde tevkifat yapılacaktır (Ancak Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden anılan maddenin 1 ve 4 numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.)

3.1.2.5.2. Dar Mükellef Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Dar mükellefiyete tabi yabancı yatırım fonlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonu addolunacağına ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenleme 5281 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak, söz konusu yabancı yatırım fonlarının kurumlar vergisi mükellefiyeti ortadan kaldırılmıştı. Buna karşılık 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5422 sayılı K.V.K.'nu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı K.VK.'nın 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; Sermaye Piyasası Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi yatırım fon ve ortaklıkları ile bu mahiyetteki yabancı yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır

Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre dar mükellef ya-

tırım fonlarının portföylerinde 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarının bu tarih itibariyle bulunması ya da bu tarihten sonra portföye dahil edilmesi durumunda, bu kağıtların dolaşımdan kalktığı tarihe kadar mezkur fonlarca elde edilen gelirler üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacak olup, söz konusu fonların kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden mezkur Kanunun 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır

Diğer taraftan yabancı yatırım fonlarının portföylerine 01.01.2006 tarihinden itibaren alınan hisse senetleri ile bu tarihten sonra ihraç edilecek menkul kıymetlerin dahil edilmesi mümkün olmayıp, buna bağlı olarak fon nezdinde herhangi bir tevkifat da söz konusu olmayacaktır. Ancak, yabancı yatırım fonları tarafından müşterileri adına alınan menkul kıymetler, doğrudan adına işlem yapılan müşteri tarafından alım-satımı yapılmış veya elde tutulmuş kabul edilecektir. Bu nedenle, söz konusu kişilerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin (13) numaralı fıkrasında tanımlanan menkul kıymetlerin alım-satımı ve elde tutulması nedeniyle elde ettikleri kazançlar üzerinden aynı maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılacaktır

Söz konusu açıklamalar, 5281 sayılı Kanunla 5422 sayılı K.VK.'nın 2. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Ancak 5520 sayılı Kanunun 2. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olan yatırım fonları ile bunlara benzer yabancı yatırım fonlarının kurumlar vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi olarak kabul edileceğinden doğal olarak 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan ve bir önceki paragrafta yer alan

açıklamaların herhangi bir önemi kalmayacaktır Diğer taraftan 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin (1/d) bendinde, Türkiye’de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarının,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarının,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançlarının,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarının,

kurumlar vergisinden istisna olduğu, 15.maddesinin (3) numaralı fıkrasında emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır Doğal olarak yabancı yatırım fonları Türkiye’de kurulu bulunmadıklarından, anılan istisna uygulamasından yararlanamayacakları gibi tevkifat yükümlülükleri de olmayacaktır.

Kaldı ki, 5520 sayılı K.VK.’nin 15. maddesinde tam mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat düzenlenmiş olup, dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği mezkur Kanunun 30. maddesinde dar mükellefiyete tabi ya-

bancu yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi dar mükellef yabancı yatırım fonları, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi olarak değerlendirilecek, 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin (1/d) bendi uyarınca sadece Türkiye'de kurulu bulunan yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançları için istisna uygulamasından yararlanma imkanlarının mevcut olması nedeniyle yabancı yatırım fon ve ortaklıkları anılan istisna uygulamadan yararlanamayacak ve kurumlar vergisinden istisna kazançları mevcut olmadığı için tevkifat yapma yükümlülükleri de olmayacaktır. (Bu hususla ilgili olarak yapılan açıklamalar tamamıyla şahsi görüşümüz olup, ilgililerce gelişmelerin takip edilmesinde yarar bulunmaktadır.)

3.1.3. Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden; banka, aracı kurumlar ve Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle tevkif edilen vergiler, şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek bir beyanname ile ve internet ortamında tevkifat dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar beyan edilerek, yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden söz konusu menkul sermaye iratlarını ödeyenlerce mezkur Kanunun Geçici 67. maddesinin (2) ve (4) numaralı fıkrala-

rı uyarınca aylık dönemler itibariyle tevkif edilen vergilerin, aylık muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna karşılık, anılan maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlarca tevkifata tabi tutulmaksızın alınan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden üçer aylık dönemler itibariyle tevkif edilen vergilerin, şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek bir beyanname ile ve internet ortamında tevkifat dönemi ni izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar beyan edilerek, yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

3.1.4. Tevkifata Tabi Tutulan Gelirlerin Vergilendirilmesi

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasında özetle; anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için gerçek kişilerce yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamele bu gelirlerin dahil edilmeyeceği, ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirlerin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve tevkif suretiyle ödenmiş vergilerin tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannamelede hesaplanan vergiden genel olarak mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen tevkifata tabi tutulan kazançlar, ticari kazanç gibi değerlendirilen kurum kazancına dahil edilecek, ancak tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Öte yandan anılan maddenin (11) numaralı fıkrasında; dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim

yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebileceği, beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamının mahsup edilebileceği ve söz konusu beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında (2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca madde metninde yer alan %15 oranının 23.07.2006 tarihinden itibaren %10 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır) vergi hesaplanacağı, hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edileceği ve mahsup edilemeyen tutarların genel hükümler çerçevesinde ret ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve anılan maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında tevkifata tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı anılan madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafında; Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde tevkifat uygulamasının geçerli olmadığı hüküm altına alınmıştı. Buna göre Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen kazanç ve iratlar, anılan madde uyarınca tevkifata tabi olmadığı gibi, sadece tev-

kifata tabi tutulan kazançlar için beyanname verilmeyeceğinden dar mükellef gerçek kişi veya kurumlar tarafından elde edilen bu mahiyetteki gelirlerin genel esaslar çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak 5527 sayılı Kanunla G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasına eklenen cümle ile tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır Buna göre dar mükellef gerçek kişi veya kurumlar tarafından 07.07.2006 tarihinden itibaren Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilecek menkul kıymetlerden elde edilecek gelirler için özel veya münferit beyanname verilmeyecektir. Dikkat edileceği üzere sadece Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin arızı olarak elden çıkarılmasından sağlanan alım-satım kazançları için özel veya münferit beyanname verilmeyecek olup, alım-satım faaliyetinin süreklilik arz etmesi durumunda elde edilecek kazanç ticari kazanç mahiyetine haiz olup yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiğinden, beyan edilmeme uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Öte yandan Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen faiz gelirleri üzerinden elde edenin mükellefiyet türü ve hukuki niteliğine bağlı olarak G.V.K.'nın 94. ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddeleri uyarınca %0 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir Bu şekilde dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen tevkifata tabi tutulmuş faiz gelirleri için beyanname verilmesi ihtiyari olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme nedeniyle diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithali ise zorunludur.

4. 5520 SAYILI YENİ K.V.K. UYARINCA YAPILACAK TEVKİFAT UYGULAMASI

4.1.1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K., 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı K.V.K. ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak, kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5422 sayılı eski K.V.K.’nda tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme mevcut olmayıp, anılan Kanunun 24. maddesinde sadece dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştı. Buna karşılık tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlardan bir kısmı G.V.K.’nın 94. ve Geçici 67. maddeleri uyarınca tevkifata tabi tutulmakta ve beyannameye intikal ettirilen kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmekteydi. Aynı şekilde dar mükellef kurumların 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinde tam mükellef

kurumlar, 30. maddesinde ise dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Dar ve tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, anılan Kanunun 15 ve 30. maddeleri uyarınca şu şekilde olacaktır:

4.1.2. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilecek Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın “Vergi Kesintisi” başlıklı 15. maddesi ile tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar ve söz konusu bu kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, anılan madde şu şekildedir;

“Vergi kesintisi

Madde 15- (1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraat kazançlarını bilanço veya ziraat işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,

c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfa sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.).

ç) Mevduat faizleri,

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,

f) Birinci fıkranın (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler,

(2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(3) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(4) Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınırlara kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

(6) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

(7) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafî tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(8) Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.”

Diğer taraftan anılan maddenin genel gerekçesinde ve madde gerekçesinde şu ifadelere yer verilmiştir;

“Yapılan önemli değişikliklerden birinin kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmasının olduğu, bu gün itibarıyla kesinti yönteminin sağladığı kolaylıklardan vazgeçmenin söz konusu olmadığı, ancak kurum kazançlarını ilgilendiren işlemler üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesinin olmadığı, kurum kazançları ile ilgili olduğu halde bu güne kadar Gelir Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemelerin tamamen Kurumlar Vergisi Kanunu’nun içine alınmak suretiyle Kanunun içsel bütünlüğünün sağlandığı ve nihayet bu madde çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler konusunda Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin ayrıca uygulanamayacağı”

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

4.1.2.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

Tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı yeni K.VK.’nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasında istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda olanlar, tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır

Anılan düzenleme uyarınca kurumlara (avans olarak ödenenlerde

dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yaptıkları bir kısım ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorunda olan; kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır;

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler;
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

Anılan kişi, kurum ve kuruluşlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin tam mükellef kurumlara yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamakla birlikte sayılan kişi, kurum ve kuruluşların tevkifat yükümlülükleri sadece madde metninde yer alan ödemeler ile sınırlıdır

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere

tam mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri bir kısım kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanlar; 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasında tadadi olarak aynen belirtilmiştir. Başka bir deyişle tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olanlar açısından eski ve yeni sistem arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır

4.1.2.2. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançlar, hangi gelir unsuruna dahil olduğuna bakılmaksızın "kurum kazancı olarak adlandırılmakta ve yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmektedir. Genel esas bu olmakla birlikte tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlardan bir kısmı 5520 sayılı yeni K.VK.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Doğal olarak elde edilen kazancın tevkifata tabi tutulmuş olması, söz konusu kazanç veya iradın kurum kazancına dahil edilmesini engellemekle birlikte anılan Kanunun 34. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Bu kapsamda olmak üzere anılan Kanunun 15. maddesi hükmü uyarınca, tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şunlardır;

4.1.2.2.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerine Ait Hakediş Bedelleri

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan tam mü-

kellef kurumlara ödenen hakediş bedelleri üzerinden, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere 5520 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerde gerek gelir gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait hakediş bedelleri üzerinden, G.V.K.'nın 94. maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktaydı.

Ancak birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işlerinden elde edilen hakedişlerin tevkifata tabi olması için söz konusu inşaat işlerinin G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamında yer alması gerektiği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Anılan madde uyarınca inşaat ve onarım işlerinin yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilmesi ve hakediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılması için söz konusu inşaat ve onarım işinin; birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerektiği gibi aynı zamanda bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde taahhüde bağlı olarak yapılmayan özel inşaat işlerine ait tahsil edilen tutarların, ödemeyi yapanlarca tevkifata tabi tutulması mümkün değildir.

4.1.2.2.2. Kooperatiflere Yapılan Kira Ödemeleri

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin (5) numaralı bendinin (c) alt bendi uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Aynı düzenleme 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/b) bendinde de mevcut olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara ödenen kira bedelleri üzerinden anılan düzenleme uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Öte yandan 5422 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinde kooperatif gelirlerinin tevkifata tabi tu-

tulmuş taşınmaz kira gelirlerinden oluşması durumunda söz konusu bu kazançların beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır

4.1.2.2.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde etmiş oldukları her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (7) numaralı bendi uyarınca, bu tarihten sonra elde edilen anılan mahiyetteki gelirler üzerinden ise mezkur Kanunun Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı.

Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde özetle; her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden tevkifat yapılacağı, buna karşılık döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının ise tevkifata tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır

Ancak, yeni K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle tam mükellef kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında elde edilecek, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri üzerinden sadece G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Buna karşılık tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek anılan gelirler üzerin-

den, 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır

Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilecek her nev'i tahvil ve Hazine bonosu faizleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamaları arasında elde ettikleri gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacak kurumlar açısından bir farklılık bulunmaktadır Buna göre G.V.K.'nın anılan Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde bu düzenleme bulunmamaktadır.

4.1.2.2.4. Mevduat Faizleri

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı fıkrasında, bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin mevduat faizi sayılacağı ve menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde etmiş oldukları mevduat faizleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (8) numaralı bendi uyarınca, bu tarihten sonra elde edilen anılan mahiyetteki gelirler üzerinden ise mezkur Kanunun Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı.

Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde özetle; tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek mevduat faizleri üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır

Ancak, yeni K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında da özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır Bu nedenle tam mükellef kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında elde edilecek, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden sadece G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının elde etmiş oldukları mevduat faizleri üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından her iki düzenleme arasında farklılık bulunmaktadır Şöyle ki; anılan yatırım fonlarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılmayacak olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler üzerinden anılan fıkra uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır Doğal olarak G.V.K.'nın anılan maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmayan mevduat faizleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 25. maddesi uyarınca tevkifat yapıp yapılmayacağı hu

susu özellik arz etmektedir. Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca 5520 sayılı Kanun uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır Buna göre bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler üzerinden anılan fıkra uyarınca tevkifat yapılmadığından söz konusu bu gelirler üzerinden bizce 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir Anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar 193 sayılı G.V.K. ile 5422 sayılı K.V.K. kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, yasal sınırlar çerçevesinde geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmış, (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde ise 15. madde kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler üzerinden %18 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiş olduğundan, bizce 21.06.2006 tarihinden itibaren söz konusu faiz gelirleri üzerinden %18 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Diğer taraftan tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek mevduat faizleri üzerinden 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir

4.1.2.2.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (12) numaralı fıkrasında, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak veyhıye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır Diğer taraftan 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (e) bentlerinde ise 01.01.2006 tarihinden itibaren katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapıla cağı hüküm altına alınmıştır

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen anılan mahiyetteki gelirler üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (9) numaralı bendi, bu tarihten sonra elde edilenler üzerinden ise mezkur Kanunun Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Diğer taraftan 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 2006-2015 yılları arasında elde edilen anılan iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştırBaşka bir deyişle tam mükellef kurumlarca 2006 -2015 yılları arasında katılım bankalarından katılma hesabı karşılığı elde edilen kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kar payları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktırAncak anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme nedeniyle Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının katılım bankalarından katılma

hesabı karşılığında elde ettikleri kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları üzerinden anılan maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacağı hususunun gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Bizce anılan düzenleme uyarınca tevkifata tabi tutulmayan bu kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir(1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde 15. maddede kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları üzerinden %18 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiş olduğundan, bizce 21.06.2006 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının katılım bankalarından katılma hesabı karşılığında elde ettikleri kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları üzerinden %18 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Doğal olarak 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek anılan mahiyetteki gelirler üzerinden 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (e) bentleri uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir

4.1.2.2.6. Repo Gelirleri

G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde, her nevi tahvil ve hazine bonolarının geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerin repo geliri olarak değerlendirilmek ve menkul sermaye iradı olarak

gelir vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır Tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek repo gelirleri üzerinden, 5520 sayılı K.V.K.'nın (1) numaralı fıkrasının (f) bendi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlarca 01.01.2006 tarihinden önce elde edilecek repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (14) numaralı bendi, bu tarihten sonra elde edilecek repo gelirleri üzerinden ise mezkur Kanunun Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmekteydi. Dikkat edileceği üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat ile ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/f) bendi ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi olmak üzere iki ayrı düzenleme bulunmaktadır Ancak 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, 2006-2015 yılları arasında elde edilen repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Ancak anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme nedeniyle Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri repo gelirleri üzerinden anılan maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacağı hususunun gözönünde bulundurulması gerekmektedir Bu durumda ise bizce 21.06.2006 tarihinden itibaren borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonları tarafından elde edilecek ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmayan repo gelirleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülelerinde 15. madde kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sı-

nırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında ise repo gelirleri üzerinden %22 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiş olduğundan, bizce 21.06.2006 tarihinden itibaren söz konusu gelirler üzerinden %18 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Bununla birlikte tam mükellefiyeti haiz kurumlarca 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek repo gelirleri üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/f) uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır

4.1.2.2.7. Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellef kurumlar tarafından bir hesap dönemi içinde elde edilen kurum kazançlarının G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı şekillerde dağıtılan kar payları üzerinden, kar payını elde edenlerin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliklerine bağlı olmak kaydıyla mezkur Kanunun 94. maddesinin 6/b-i veya (ii) alt bentleri uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Anılan maddenin 6/b-i alt bendi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına

na alınmıştır Aynı şekilde 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da 5520 sayılı K.VK.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yazılı kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren;

- Vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden 5520 sayılı K.VK.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında,
- Bunların dışında kalanlara (tam mükellefiyeti haiz kurumlar hariç) dağıtılan kar payları üzerinden ise G.VK.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve ii alt bentleri uyarınca %10 oranında,

tevkifat yapılması gerekmektedir Tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren dağıtılan kar paylarının tam mükellef kurumlara isabet eden kısmı üzerinden G.VK.'nın 94. maddesinin 6/b-i bendi uyarınca tevkifat yapılmayacağından, kar payını elde edenlerin çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanan şekillerde tespit edilmesi ve tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılmaması gerekmektedir

Öte yandan dar mükellef statüsündeki vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Çünkü anılan madde de tam mükellef kurumlar elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna karşılık yabancı kurumların Türkiye'de elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği mezkur Kanunun 30. maddesinde bu yönde herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu nedenle vergiden muaf yabancı kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren tam mükellef kurumlardan elde

ettikleri kar payları üzerinden eski sistemde olduğu gibi G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-ii alt bendi uyarınca %10 oranında tevkifat yapılmaya devam edileceği düşünülebilir. Ancak 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 10.12.2003 tarih ve 2003/6577 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1. maddesinin (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendinde yapılan değişiklik ile tam mükellef kurumlar tarafından sadece; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olanlara dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir Buna göre tam mükellef kurumlarca, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden hiçbir şekilde tevkifat yapılması mümkün değildir.

Öte yandan G.V.K.'nın Geçici 62. maddesi hali hazırda yürürlükte bulunduğundan, tam mükellef kurumlar tarafından dağıtım tabi tutulan geçmiş yıllara ait kazanç kaynaklı kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından anılan madde de yer alan düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellef kurumlar tarafından dağıtım tabi tutulan; 1998 ve önceki dönemlere ait kazançlar, 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ve mezkur Kanununun Geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanan ve anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacaktır

Öte yandan dar mükellef kurumlar (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca genel olarak %15 oranında tevkifat yapılacaktır Bununla bir-

likte tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında elde edilen iştirak kazançları ile iştirak hissesi satış kazançlarının anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kısmı üzerinden yapılacak tevkifat oranının genel tevkifat oranının yarısını aşması mümkün olmadığı gibi Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Yapılan açıklamalar uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren dağıtımına tabi tutulacak kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması, söz konusu kar paylarını elde edenler itibarıyla şu şekilde olacaktır;

Kar Payını Elde Eden	Tevkifatın Dayanağı	Tevkifat Oranı
Tam mükellef gerçek kişi	G.V.K. Md. 94/6-b-i	%10
Dar mükellef gerçek kişi	G.V.K. Md. 94/6-b-ii	%10
Tam mükellef kurum	Tevkifata tabi değil	
Kurumlar vergisinden muaf olan tam mükellefler	K.V.K. Md. 15/2	%15
Dar mükellef kurumlar (Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kar payları hariç) ile kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar	K.V.K. Md. 30/3	%15
Gelir vergisinden muaf olan dar mükellefler	Tevkifata tabi değil	
Kurumlar vergisi mükellefi olmayan dar mükellefler	Tevkifata tabi değil	

4.1.2.2.8. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5422 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançlarının, diğer fon ve ortaklıkların ise tüm kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu, buna karşılık G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/a bendinde ise yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden, söz konusu kazançlar dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkra

sında ise menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları hariç) 2006-2015 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, 5527 sayılı Kanunun 1. maddesi ile anılan fıkrada yer alan “borsa yatırım fonları hariç” şeklindeki parantez içi hüküm, “borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil” olarak değiştirilmiştir. Buna göre borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da dahil olmak üzere tam mükellefiyeti haiz menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden, 2006-2015 yılları arasında %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Dikkat edileceği üzere yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/a bendi ile Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında olmak üzere iki ayrı düzenleme mevcuttur. Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılacak %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna düzenlemesi 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (d) bendinde yer almaktadır. Buna göre Türkiye’de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna bu kazançlar üzerinden (menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç) 5520 sayılı K.VK.’nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Buna göre, tam mükellefiyete tabi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonları dışında kalan yatırım fonlarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden, 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. (Çünkü borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil olmak üzere tam mükellefiyete tabi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy işletmecilik kazançları üzerinden 2006-2015 yılları arasında G.VK.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numara-

lı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır²⁷ Bununla birlikte anılan yatırım fon ve ortaklıklarının 2016 ve izleyen yıllarda elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna portföy işletmecilik kazançları üzerinden ise 5520 sayılı Kanununun 15. maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır²⁸

Buna karşılık menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren portföy işletmecilik faaliyetinden elde edecekleri kazançlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak yeni Kanununun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile G.VK.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkralarında olmak üzere iki ayrı düzenleme yürürlükte olacaktır. Söz konusu bu iki ayrı düzenlemenin uygulamada ortaya çıkaracağı mükerrer vergileme durumu ile mahzurları ortadan kaldırmak amacıyla yeni K.VK.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özel düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda olmak üzere anılan fıkra ile G.VK.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden K.V.K. uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır²⁹

²⁷ Bununla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazançları üzerinden;
- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için %0,
- Bunların dışında kalan diğer menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten itibaren ise %0, oranında tevkifat yapılacağı kararlaştırılmıştır

²⁸ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara-Temmuz/2006, S. 167

²⁹ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, age, S. 168

Bu kapsamda olmak üzere yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar özetle şu şekilde olacaktır;

Yatırım Fon veya Ortaklığı	Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları	Tevkifatın Dayanağı
Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıkları	Portföy işletmecilik kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonları	Tüm kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Borsa yatırım fonları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Emeklilik yatırım fonları	Tüm kazançları	Tevkifata tabi değil

4.1.2.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin usul ve Esaslar

5520 sayılı K.VK.'nın 15. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratların gayri safi tutarı üzerinden tevkifat yapılacak olup, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifade ile verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi tevkifatı, net olarak ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. (Ödemenin net tutarından brüt tutarına ulaşılmasına ilişkin formül çalışmamızın önceki bölümünde yer almaktadır.)

Diğer taraftan avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere tevkifatta tabi kazanç ve iradın nakden veya hesaben ödenmesi durumunda tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacaktır. Bununla birlikte hesaben ödeme kavramının uygulamada ortaya çıkarması muhtemel te reddütleri bertaraf etmek amacıyla 5520 sayılı K.VK.'nın anılan 15. maddesinde hesaben ödeme deyimi tanımlanmış olup, buna göre kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemlerin, hesaben ödeme kavramı içinde değerlendirileceği ve buna bağlı olarak tevkifat yükümlülüğünü doğuracağı belirtilmiştir.

Öte yandan anılan Kanunun 15. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkif edilen vergilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte 5520 sayılı Kanunun 15. maddesi uyarınca tevkif edilen vergilere ilişkin muhtasar beyanname de aynı sürede

verilecektir. Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılacak tevkifat, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

4.1.2.4. Tevkifat Oranları

Çalışmamızın bir önceki bölümünde belirtildiği üzere tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak olup, anılan madde kapsamında yapılacak tevkifatın oranı genel olarak % 15'tir. Ancak anılan maddenin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'nun vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınırlara kadar indirme, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltme ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma konusunda yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (4) numaralı bendinde, yeni K.V.K. ile tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır Öte yandan (1) seri numaralı 5520 sayılı Kanun Sirkülerlerinde özetle; 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar

esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Anılan sirkülerlerde ayrıca; taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemelerin, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğu, bu oranın, 5520 sayılı Kanununun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerektiği, öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançlarının, 5520 sayılı Kanununun 30. maddesinin (1/b) bendine göre %15 oranında kesintiye tabi olduğu, Bakanlar Kurulunun bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunduğu, dar mükellefiyete tabi kurumların örneğin petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar dışındaki serbest meslek kazançlarının 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğu, ancak, bu oran 5520 sayılı Kanununun 30. maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar şu an için yürürlükte bulunan tevkifat oranları yasal sınırlar çerçevesinde geçerli olacaktır. G.V.K.'nın 94. maddesinde tadadi olarak belirtilen kazanç ve iratlardan, tam mükellef kurumlarca elde edilenlerden tevkifata tabi olanlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca şu şekildedir; (Ancak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15 olup, anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.

uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hususunun gözönünde bu lundurulması gerekmektedir. Ayrıca tam mükellef kurumlar tarafından dağıtıma tabi tutulan kar payları üzerinden yapılacak tevkifat oranları 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiş olup, aşağıdaki tabloda anılan B.K.K. ile belirlenen oran yer almaktadır.)

ÖDEMENİN TÜRÜ	Oran (%)
G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla ödenen istihkak bedellerinden	5
-Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)	15
-Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)	15
75. maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından;	
-Devlet tahvili faizlerinden	0
-Hazine bonosu faizlerinden	0
-Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden	0
-Nama yazılı tahvil faizlerinden	10
-Hamiline yazılı tahvil faizlerinden	10
-Diğerlerinden	10

Mevduat faizlerinden	
-Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından	24
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	18
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	
-Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	18
*Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	18
*3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda	16
*6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	12
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	7
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	
-Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	
*Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	18
*3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda	18
*6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	16
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	12
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	7
-Diğerlerinden	
*Bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için	7
*(da) alt bendi dışında kalanlar için	0
75. maddenin ikinci fıkrasının 12 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	
-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından	0
-Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından	18
-Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından	
*3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda	18
*6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	16
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	12
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	7
75. maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	22

4.1.2.5. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu

4.1.2.5.1. Genel Açıklama

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın "Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu" başlıklı 34. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; beyanname gösterilen kazançlardan anılan Kanunun 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği, anılan maddenin parantez içinde ise hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerinde bu uygulama kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır

Bilindiği üzere tam mükellef kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tamamı "kurum kazancı" olarak adlandırılmakta ve ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları tevkifata tabi kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesi ihtiyari olmakla birlikte, tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre tam mükellef kurumlar, elde etmiş oldukları tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratlarının yer aldığı beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilirler. Bununla birlikte tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen ancak beyannameye intikal ettirilmeyen veya verilen beyannameye dahil edilmeyen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmadığı gibi bah-

se konu bu vergilerin mükelleflere iade edilmesi de mümkün değildir. Ancak söz konusu bu durumun bir istisnası mevcut olup, 34. maddenin (1) numaralı fıkrasının parantez içinde düzenlenmiştir. Buna göre; hayat sigorta şirketlerince matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Tam mükellef kurumlar tarafından beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması durumunda anılan maddenin (5) numaralı fıkrası uyarınca aradaki fark mükellefin talebi üzerine kendisine iade edilecektir. Ancak söz konusu iadenin yapılabilmesi için, vergi dairesi tarafından yapılan tebliğ tarihinden itibaren mükelleflerin bir yıl içinde başvuruda bulunması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olup, bu yetkinin; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edeninin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi de mümkündür.

4.1.2.5.2. Kontrol Edilen Kurumlara Yapılan Ödemelerden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellef kurumların beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, beyannameye dahil etmiş oldukları kazanç ve iratlardan tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebileceklerdir. Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (3) numaralı fıkrasında bu genel esasın dışında, yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen vergilerin tam mükellef kurumlar tarafından beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar ver-

gisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır Özetle; kontrol edilen yabancı kurumlara ödenen tutarlar üzerinden mezkur Kanunun 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tevkif edilen vergilerin, Türkiye’de beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, anılan Kanunun 7. maddesinde hüküm altına alınmıştır Anılan madde uyarınca; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip oldukları kurumlar, kontrol edilen kurum olarak adlandırılmakta ve;

- İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması,
- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

şartlarının topluca mevcut olması durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr dağıtılsın dağıtılmasın yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilecektir.

Diğer taraftan anılan Kanunun 30. maddesinin (7) numaralı fırcasında zararlı vergi rekabetiyle mücadele etmek amacıyla Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde bulunan kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden (söz konusu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın) %30 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. İşte 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (3) numaralı fırcasında tam mükellef kurumların, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ülkelerde bulunan kontrol altında bulundukları kurumlara ait kazançları dahil ettikleri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, söz konusu yabancı kuruma yapmış oldukları ödemelerden tevkif ettikleri vergileri mahsup edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

4.1.2.5.3. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Elde Etmiş Oldukları Kazanç ve İratlar Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere yatırım fon ve ortaklıkları, elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fırcası uyarınca %15 oranında tevkifat yapmak zorundadırlar.³⁰ Diğer taraftan yatırım fon ve ortaklıklarının hesap

³⁰ Bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin 5527 sayılı Kanunla değişik (8) numaralı fırcasında; 2006-2015 yılları arasında geçerli olmak üzere borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil olmak üzere menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden dağıtılsın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fırcası uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir.

dönemi içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların bir kısmı üzerinden, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.VK.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir Doğal olarak yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olması nedeniyle elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilecekleri kurumlar vergisi olmayacaktır. Bu nedenle 5520 sayılı K.VK.'nın 15. maddesinin (8) numaralı fıkrasında, yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenecek vergiden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır Söz konusu fıkra metni şu şekildedir;

“(8) Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvuru halinde red ve iade edilir.”

Anılan fıkra metninden de anlaşılacağı üzere yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödedikleri vergileri, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif edilen vergiden mahsup edilemeyen kısmının kendilerine red ve iadesi mümkündür.

Diğer taraftan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, kurumlar vergisinden istisna

edilmiş portföy kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenecek vergiden mahsup edip edemeyecekleri hususu bizce tartışmalıdır³¹ 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (8) numaralı fıkrasında sadece anılan Kanunun 15. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadesine imkan tanınmış ise de Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergilerin 34. madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hükmü altına alınmıştır Buna göre menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenecek vergiden, yıl içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilmeleri ve buna bağlı olarak mahsup edilemeyen vergilerin ret ve iadesini talep edebilmeleri mümkün görünmemektedir. Ancak bu konu ile ilgili olarak ilgilere gelişmelerin takip edilmesinde yarar bulunmaktadır.

4.1.3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilecek Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30. maddesi ile dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilen kazanç ve

³¹ Her ne kadar, borsa yatırım fonları ile konut finansmanı ve varlık finansman fonlarının elde ettikleri gelirler üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında yer alan tevkifat oranları 2006/10731 sayılı B.K.K. ile %0 olarak belirlenmiş olsa dahi bunların dışında kalan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.10.2006 tarihine kadar elde edecekleri gelirler üzerinden anılan Kararname uyarınca %10 oranında tevkifat yapılacaktır

iratlardan tevkifata tabi olanlar ve söz konusu bu kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, anılan madde şu şekildedir;

“Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Madde 30- (1) *Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:*

a) *Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.*

b) *Serbest meslek kazançları.*

c) *Gayrimenkul sermaye iratları.*

ç) *Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.*

(2) *Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.*

(3) *Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sa-*

yılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

(5) Türkiye’de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(6) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediği

ne veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

(8) Bakanlar Kurulu yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

(9) Bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanununun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve

yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları -nın verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

(10) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

(11) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, filen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.”

Anılan maddenin gerekçesinde ise şu ifadeler yer almaktadır;

“Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi bu maddede düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bu maddeye göre vergi kesintisi, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden %15 oranında yapılacaktır.

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sonumlularca %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup, bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir. Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden bu kesinti yapılmayacaktır.

Dördüncü fıkra ile Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşımaları kaydıyla anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı %5'i aşamayacaktır. Bakanlar Kurulu bu oranı sifira kadar indirmeye veya bir katma kadar artırmaya yetkilidir.

Beşinci fıkrası ile Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

Altıncı fıkra ile ticari veya zirai kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi veren dar mükellef kurumların, indirim ve is-

tisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden kurum bünyesinde % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

Yedinci fıkrada, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır. Ancak, transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi ana para ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır,

Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak, her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açmamak için, vergi mahsuplarını düzenleyen maddede de özel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.

Maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya belirtilen oranın bir katma kadar artırmaya yetki verilmiştir.

Maddenin dokuzuncu fıkrası ile dar mükellef kurumlara, bu madde - ye göre vergisi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratları için, bu Kanun'un 24 veya 26. maddelerine göre beyanname verilmesi veya kesintiye tabi tutulmamış kazançları için verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda mükelleflere ihtiyarilik tanınmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesini ikinci fıkrasının (5) ve (7) numaralı bentlerinde yer alan her nevi tahvil ve hazine bo - nosu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresi'nce çıka - rılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse se - netlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere da - hil edilmesi konusunda zorunluluk getirilmiş bulunmaktadır.

Maddenin on, onbir ve onikinci fıkralarında ise; maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyen - leri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği, yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacağı; vergi ke - sintisi yapanların, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterecekleri hükme bağlanmaktadır.”

Diğer taraftan dar mükellef kurumların 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutul - ması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ile repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafın - dan 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmamızın izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklana caktır.

4.1.3.1. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde etmiş oldukları bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Buna karşılık 5520 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren baren geçerli olmak üzere 5422 sayılı K.V.K. yürürlükten kaldırılmış olmakla beraber, yeni K.V.K.’nın 30. maddesinde de dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratların tevkif suretiyle vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır³² Buna karşılık; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratların tamamı tevkifata tabi olmayıp, sadece

³² 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin olarak 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Türkiye’de fatura karşılığı tahsil edilen ve Vergi Usul Kanunu’na göre tutulan defterlere hasılat olarak kaydedilen gayrimenkul sermaye iradı, ücret, serbest meslek kazancı, diğer kazanç ve irat mahiyetindeki kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı ve söz konusu bu kazanç ve iratların dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilmiş ticari kazanç olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinde belirtilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacaktır Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan anılan madde uyarınca tevkifata tabi olanlar ile tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

4.1.3.1.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerine Ait İstihkaklar

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara 01.01.2006 tarihinden itibaren bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır Aynı şekilde mezkur Kanunun 15. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen bu tür kazançlar da tevkifat tabi bulunmaktadır

Anılan Kanun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınmaya kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmış, (1) numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde ise 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği, taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Ka

rarı uyarınca %5 oranında tevkifat yapılacağı ve bu oranın 5520 sa yılı Kanununun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerektiği belirtilmiştir

Dar mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak 5422 sayılı K.VK.'nın 24. maddesinde herhangi bir hüküm bulunmadığından anılan madde kapsamında yapılacak tevkifat oranlarının belirlendiği Bakanlar Kurulu Kararlarında da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Söz konusu bu durum ise tam mükellef kurumlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden %5, dar mükellef kurumlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden ise %15 oranında tevkifat yapılması sonucunu doğurmaktadır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer alan 5520 sayılı Kanununun 30. maddesinin gerekçesinde, bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkin olup, dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kesintiye tabi tutulmasının söz konusu olmadığı belirtilmiştir Diğer taraftan vergi uygulamaları açısından "işyeri" kavramı, V.U.K.'nın 156. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır;

"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri; dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şanti -

yeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan inşaat şantiyeleri iş yeri olarak değerlendirilecek ve buralarda yürüttükleri yıllara yaygın inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş olduğu istihkak bedelleri ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilecektir. Ancak söz konusu istihkak bedelleri üzerinden, 5520 sayılı Kanununun 30. maddesinin (1/a) bendi uyarınca % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu durum ise dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmaması esasının istisnalarından birini oluşturduğu düşünülebilir. Ancak Kanun koyucu, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın gayri maddi hakların (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzerleri) satışı, devir ve temlik dolayısıyla alınan bedeller üzerinden tevkifat yapılacağını belirtmek suretiyle, genel esasın sadece bir istisnasının bulunduğunu ortaya koymuştur. Bizce, dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan inşaat şantiyelerinde buldukları yıllara sari inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, diğer durumlarda ise elde edilecek istihkak bedelleri üzerinden (Türkiye’de bulunan daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilmemiş olması kaydıyla) tevkifat yapılması gerekmektedir.

4.1.3.1.2. Serbest Meslek Kazançları

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de icra ettikleri ya da Türkiye’de değerlendirilen serbest meslek faaliyetinden elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Bilindiği üzere 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 24.

maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançlarının tevkif suretiyle vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup, 5520 sayılı yeni K.VK.’nın 30. maddesinin (1/b) bendinde de dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye’de elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, Bakanlar Kurulu bu tevkifat oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır

Diğer taraftan (1) sıra numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamaları açısından 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oranların, yasal sınırlar dahilinde bulunması kaydıyla, uygulanacağı belirtilmiştir. Dar mükellefiyete tabi kurumların örneğin petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar dışındaki serbest meslek kazançları 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ancak, bu oran 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacaktır

4.1.3.1.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

Dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bulunan gayrimenkuller ile bu mahiyetteki mal ve hakların kiralanmasından veya bunların Türkiye’de değerlendirilmesinden elde ettikleri iratlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. 5422 sayılı eski K.VK.’nin 24. maddesinde dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları gayrimenkul sermaye iratlarının tevkifata tabi olduğu hüküm altına alınmıştı. Aynı şekilde 5520 sa-

yılı yeni K.V.K.'nın 30. maddesinin (1/c) bendinde de dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye'de elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen gayri menkul sermaye iratları üzerinden anılan düzenleme yapılacak tevkifat oranlarını belirleme yetkisi, diğer tevkifata tabi kazanç ve iratlarda olduğu gibi Bakanlar Kurulunda olup, tevkifat oranlarının kanuni oranın bir katına kadar artırılması mümkündür

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile (1) sıra numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar, dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edilecek gayrimenkul sermaye iratları üzerinden 2003/6575 sayılı Bakanlar Kararı uyarınca;

- Finansal kiralama bedelleri üzerinden %1,
- Diğer kira ödemeleri üzerinden ise % 22,

oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

4.1.3.1.4. Menkul Sermaye İratları

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de yatırmış oldukları sermaye karşılığında elde etmiş oldukları gelirler; menkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 30. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde, G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numa

ralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere dar mükellef kurumlarca elde edilen menkul sermaye iratları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları da tevkif suretiyle vergilendirilecek olup, buna ilişkin düzenleme 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinin (3) ve (6) numaralı fıkralarında yer almaktadır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edilecek ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (d) bendi uyarınca tevkifata tabi tutulacak menkul sermaye iratları şunlardır;

- Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)
- Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Ka

nunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır)

- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylar
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Bu maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından prim, katkı payı veya aidat ödeyenlere yapılan ödemeler,

Doğal olarak dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmiş oldukları menkul sermaye iratları üzerinden, 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir

Diğer taraftan çalışmamızın önceki bölümlerinde usul ve esasları ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.Ş.K.'nın Geçici 67. maddesinde özetle; 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer serma

ye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanacak kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilecek gelirler ve repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek;

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Özel finans kurumlarından elde edilen gelirler,
- Repo gelirleri,

gerek G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi gerekse yeni K.V.K.’nın 30. maddesi kapsamında tevkifata tabi bulunmaktadır Buna karşılık 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların 2006 – 2015 yılları arasında Türkiye’de elde edecekleri; her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden K.V.K.’nın 30. maddesi yerine G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılacaktır Bununla birlikte 5527 sayılı Kanunla G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 07.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen cümle ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilecek menkul kıymet gelirleri üze

rinden %0 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumların her Türkiye’de elde ettikleri nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri üzerinden;

- 01.01.2006-06.07.2006 tarihleri arasında elde edilenler üzerinden %15,
- 07.07.2006 tarihleri arasında elde edilecekler üzerinden ise %0, oranında tevkifat yapılması gerekmektedir

Diğer taraftan G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonları tarafından elde edilecek gelirler üzerinden anılan maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre borsa ve emeklilik yatırım fonlarının; menkul kıymetlerin elde tutulması ve elden çıkarılmasından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edecekleri kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden bahse konu madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz yabancı borsa ve emeklilik yatırım fonları tarafından Türkiye’de elde edilen anılan gelirler üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerektiğini düşünmekle birlikte, ilgili kesimlerin gelişmeleri yakından takip etmelerinde fayda bulunmaktadır.

Öte yandan G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca; dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılmayacağı gibi söz

konusu bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır. Buna göre dar mükellef kurumların 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen anılan mahiyetteki menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri üzerinden K.V.K.'nın 24. maddesi ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca aşağıdaki tabloda belirtilen oranlarda tevkifat yapılması gerekmektedir;

- Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizi	%0
- Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince Çıkarılan Gelir Ortaklığı Senetleri	%0
- Nama Yazılı Tahvil Faizi	%10
- Hamiline Yazılı Tahvil Faizi	%10
- Diğer	%10

Dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri menkul sermaye iratları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte Bakanlar Kurulu tarafından söz konusu tevkifat oranının bir katına kadar artırılması mümkündür. Diğer taraftan (1) sıra numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamaları açısından 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oranların, yasal sınırlar dahilinde bulunması kaydıyla, uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafından 21.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde

edilecek menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat oranları, 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca şu şekilde olacaktır. (Aşağıdaki tabloda G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi olan menkul sermaye iratları yer almamaktadır)

TÜRÜ	AÇIKLAMA	ORAN
01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri	A- Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizi	%0
	B- Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince Çıkarılan Gelir Ortaklığı Senetleri	%0
	C- Nama Yazılı Tahvil Faizi	%10
	D- Hamiline Yazılı Tahvil Faizi	%10
	E- Diğer	%10
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Elde Edilen Mevduat Faizleri	A-DTH'na Yürütülen Faizler ve Ö.F.K.'nca Döviz Katılma Hesabına Ödenen Kar Payı a-1 yıla (özel finans kurumlarında 360 gün) kadar vadeli hesaplarda	%24
	b-1 yıl (özel finans kurumlarında 360 gün) ve daha uzun vadeli hesaplarda	%18
	B- Nama Yazılı Mevduat Faizleri a-Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	%18
	b-3 aya kadar(3 ay dahil)	%18
	c-6 aya kadar (6 ay dahil)	%16
	d-1 yıla kadar vadeli hesaplarda	%12
	e-1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	%7
	C- Hamiline Yazılı Mevduat Faizi a-Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	%18
	b-3 aya kadar(3 ay dahil)	%18
	c-6 aya kadar (6 ay dahil)	%16
	d-1 yıla kadar vadeli hesaplarda	%12
	e-1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	%7

	D- Bankalar ve SPK' na Göre Kurulan Aracı Kurumlar Arasındaki Borsa Para Piyasasında Değerlendirilen Paralara Ödenen Faizler	%18
	E- Diğer	%0
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler	ÖFK' larca Kar-Zarara Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları	
	a-30 ve 90 gün vadeli hesaplarda	%18
	b-180 gün vadeli hesaplarda	%16
	c-360 gün vadeli hesaplarda	%12
	d-360 günden daha uzun vadeli hesaplarda	%7
	Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları, KOB Karşılığı Ödenen Kar Payları	%18
Alacak Faizleri	A- Yabancı Banka ve Kurumlardan Alınan Kredi Faizi	%0
	B- Diğer	%10
Her Çeşit Senetlerin İskonto Bedelleri	Her Çeşit Senetlerin İskonto Bedelleri	%12
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler	Repo Faizi	%22

4.1.3.1.5. Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Çalışmamızın bir önceki bölümünde belirtildiği üzere dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye' de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmiş oldukları G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentleri dışında kalan menkul sermaye iratları, 01.01.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı K.VK.'nın (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi uyarınca tevkifata tabi bulunmakta

dır. Diğer taraftan anılan Kanunun 30. maddesinin (3) numaralı fıkrasında özetle; tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz) ve G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 2006(10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de dar mükellef kurumların elde ettikleri G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından % 15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b-ii alt bendi uyarınca, tam mükellefiyete tabi kurumların dar mükellef kurumlar (Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde edenler hariç) ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıttıkları kar payları tevkifata tabi bulunmaktaydı. Dikkat edileceği üzere aynı düzenleme 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 30. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da yer almaktadır. Buna göre, 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden, G.V.K.’nın 94. maddesine göre değil de K.V.K.’nın 30. maddesi hükmüne göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren, dar mükellefiyete tabi kurumlar ile kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıttıkları kar payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranını genel olarak %15 olmakla birlikte anılan maddenin (4) numaralı

fıkrasında söz konusu tevkifat oranına ilişkin olarak bir sınırlama hüküm altına alınmış olup, söz konusu fıkra hükmü aynen aşağıda ki gibidir;

“(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan oranın yarısını aşamaz.”

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 30. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellefiyete tabi kurumların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar paylarının;

- Kanunun 5. maddesinin (c) bendinde hüküm altına alınan yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı ile
- Kanunun 5. maddesinin (c) bendinde belirtilen şirketlerin (anonim ve limited şirketlerin) aynı maddenin (b) bendinde belirtilen iştirak kazançlarından,

oluşması durumunda bu kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı % 7,5 olacaktır.³³ Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından Bakanlar Kurulunca ilan

³³ TEKİN Cem - KARTALOĞLU Emre, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006, S: 232

edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında tevkifat yapılacağından, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ülke veya bölgelerde bulunan dar mükellef kurumlara ödenen kar payları üzerinden de %30 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.VK.'nın Geçici 62. maddesinde, geçmiş yıllara ait kurum kazançlarının dağıtılması durumunda tevkifat uygulamasına ilişkin olarak bir kısım özel düzenlemeler yapılmış olup, tam mükellef kurumlar tarafından dağıtımına tabi tutulan geçmiş yıl kazanç kaynaklı kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından anılan madde de yer alan düzenlemelerinde dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından dağıtımına tabi tutulan; 1998 ve önceki dönemlere ait kazançlar, 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ve mezkur Kanununun Geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanan ve anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmaya caktır.

4.1.3.1.6. G.V.K.'nın 75/4'e Göre Menkul Sermaye İradı Sayılan Tutarlar Üzerinden Vergi Kesintisi

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım

menkul sermaye iradı sayılmakta ve mezkur Kanununun 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca ana merkeze aktarılan kısmı tevkifata tabi bulunmaktaydı.

Aynı şekilde 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 30. maddesinin (6) numaralı fıkrasında da özetle; 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmış ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle de söz konusu ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir

Buna göre yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazançlarından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının;

- 01.01.2006 tarihinden önce ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca %10 oranında,
- 01.01.2006 tarihinden sonra ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden ise 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 30. maddesinin (6) numaralı fıkrası ve 2006/10731 sayılı B.K.K. uyarınca %15 oranında,

tevkifat yapılması gerekmektedir

Öte yandan dar mükellef kurumların ana merkezlerinin 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca belirlenecek ülke veya bölgelerde bulunması durumunda, Türkiye'de elde ettikleri G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı fıkrası kapsamındaki menkul sermaye iratlarının ana merkeze aktarılan

kısmı üzerinden hangi oranda tevkifat yapılacaktır? Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında özetle; Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin vergi konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafında Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca belirlenecek ülkelerde bulunan ana merkezlerine aktardıkları menkul sermaye iratlarından %30 oranında tevkifat yapacakları sonucu ortaya çıkmakla birlikte bu hususla ilgili gelişmelerin takip edilmesinde yarar bulunmaktadır.

Bununla birlikte yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlar tarafından G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı fıkrası uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratlarının ana merkeze aktarılmaması ya da ana merkez dışındaki herhangi bir iktisadi birime veya gerçek kişi ortaklarına aktarılması durumunda anılan tevkifat yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Öte yandan Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş diğer kazanç ve irat elde eden dar mükellef kurumların söz konusu bu kazançlarını özel beyanname ile beyan etmeleri ihtiyari olup, beyanname verilmesi ve vergi sonrası karın ana merkeze aktarılması durumunda tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacak, buna karşılık beyanname verilmesi durumunda ise G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratlarının ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.

4.1.3.1.7. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Bedellerde Tevkifat

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 30. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca; dar mükellefiyete tabi kurumlara (ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın) telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacaktır

G.V.K.'nın mükerrer 81. maddesi uyarınca; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında elde edilen gelirler diğer kazanç ve irat gelir vergisine tabi bulunmakta olup, 5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak K.V.K.'nın anılan 26. maddesinde telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında elde edilen kazançların özel beyanname ile beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde yürürlükte bulunan 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde de dar mükellef kurumlar tarafından gayrimaddi hakların satışı, devri ve temlik karşılığında alınan bedeller üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumlara, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 ol-

makla birlikte, Bakanlar Kurulu tarafından söz konusu tevkifat oranının bir katına kadar artırılması mümkündür. Buna bağlı olarak (1) sıra numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerlerinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamaları açısından 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oranların, yasal sınırlar dahilinde bulunması kaydıyla, uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafından 21.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek gayri maddi hakların satışı, devri ve temlik karşılığında alınacak bedeller üzerinden 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %25 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

4.1.3.1.8. Seri ve Panayırarda Elde Edilen Ticari Kazançlarda Tevkifat

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.’nın 30. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellefiye te tabi olanların Türkiye’de başka bir işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak kaydıyla hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda elde etmiş oldukları ticari kazançların gelir vergisinden istisna olduğu, buna karşılık 5422 sayılı eski K.VK.’nın 24. maddesinde ise söz konusu bu kazançlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 5520 sayılı yeni K.VK.’nın 30. maddesinin (5) numaralı fıkrasında da, Türkiye’de işyeri ve daimî temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte (1) sıra numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkü-

lerlerinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamaları açısından 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oranların, yasal sınırlar dahilinde bulunması kaydıyla, uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafından 21.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de yetkili makamların izniyle açılan seği ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden 2003/6575 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %0 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

4.1.3.1.9. Vergi Cennetlerinde Bulunan Kurumlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması

5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye’deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi tevkifatı yapılacağı, söz konusu tevkifat uygulamasının kapsamına, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlar veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilerinde dahil olduğu hüküm altına alınmıştır

Anılan fıkra uyarınca, sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ilan edilecek ülkelerdeki kurumlara veya tam mükellefiyete tabi kurumların bu ülkelerdeki iş yerlerine yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacak olup, bu ülkelerdeki gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Tevkifat uygulaması kapsamındaki ülkelerin belirlenmesinde kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu göz önünde bulundurulacaktır

Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki kurumlara yapılacak her türlü ödeme üzerinden %30 oranında tevkifat yapılacak olmakla beraber, bir kısım ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi bir kısım ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları Bakanlar Kurulunca belirlenecektir. Buna göre; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi;

- Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler,
- Emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile
- Yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler,

üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Vergi cennetlerinde bulunan kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin uygulamada, gerçek kişiler tarafından yapılan ödemeler ile gerçek kişilere yapılan ödemeler için geçerli olmayacağı hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. (Ancak gerçekte bu ülkelerdeki kurumlara yapılması gereken ödemenin gerçek kişilere yapılması durumunda söz konusu bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerektiği iddia olunabilir.)

4.1.3.2. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari ve zirai kazançların “yıllık beyanname”, diğer kazanç ve iratların ise “özel beyanname” ile beyan edilmesi gerekmektedir. Buna karşılık, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumlarca elde edilen tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da tevkifata tabi olmayan kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere bu gelirlerinin ithal edilmesinin mükelleflerin ihtiyarında olduğu hüküm altına alınmıştır Buna göre; dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen ve 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için genel olarak yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesi, mükelleflerin ihtiyarında bulunmaktadır

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen ve anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlardan bir kısmının verilecek beyannamelere ithalinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır Bu kapsamda olmak üzere; G.V.K.’nın 75. maddesini ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan her nev’i tahvil ve hazine bonosu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresi’nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, repo gelirleri ile yatırım fonları katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

Dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifa-

tın düzenlendiği 5422 sayılı eski K.VK.'nın 24. maddesinde de, tev-kifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanna-me verilmesinin ihtiyari olduğu, ancak her nev'i tahvil ve hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri ile yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştı.

Diğer taraftan 5520 sayılı yeni K.VK.'nın Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratların verilecek beyannamelere ithal edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri;

- Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları,
- Tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,
- Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için

yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir

4.1.3.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 30. maddesinde tadadi olarak belirtilen kazanç ve iratlarının, nakden veya hesaben ödenmesi sırasında tevkifat yapılacak olup, hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edecektir. Öte yandan tevkifat uygulaması kapsamına dahil kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden tevkifat yapılacak olup, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde tevkifat, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak % 15 olmakla birlikte, dar mükellefiyeti haiz kurumların, anılan maddenin (4) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranın % 7,5’i aşması mümkün olmayıp, vergi cennetlerindeki kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden ise % 30 oranında tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte anılan maddenin (8) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulunun dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya yukarıda belirtilen oranların bir katına kadar artırma konusunda yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (4) numaralı bendinde, yeni K.V.K. ile tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kap-

samında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, 5520 sayılı yeni K.VK.'nda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır.Öte yandan 1 seri numaralı 5520 sayılı Kanun Sirkülerlerinde özetle; 5520 sayılı K.VK.'nın 15 ve 30. maddeleri kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir.

Anılan sirkülerlerde ayrıca; taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile işğal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemelerin, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğu, bu oranın, 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerektiği, öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançlarının, 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinin (1/b) bendine göre %15 oranında kesintiye tabi olduğu, Bakanlar Kurulunun bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunduğu, dar mükellefiyete tabi kurumların örneğin petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançları dışındaki serbest meslek kazançlarının 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğu, ancak, bu oran 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar şu an için yürürlükte bulunan tevkifat oranları yasal sınırlar çerçevesinde geçerli olacaktır. 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca, madde metninde yer alan kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları şu şekildedir; (Ancak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %0, diğer fıkraları uyarınca tevkifata tabi iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15 olup, anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hususunun gözönünde bulundurulması gerekmektedir.)³⁴

³⁴ 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ücret gelirleri üzerinden de tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu tevkifatın oranı %25 olarak belirlenmişti. Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, dar mükellef kurum kazancına dahil kazanç ve iratlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmış ve anılan madde metninde ücret gelirin yer verilmemiştir. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edilecek ücret gelirleri kurumlar vergisine tabi olmayacağı gibi bu gelirler üzerinden tevkifat ta yapılmayacaktır.

TÜRÜ	AÇIKLAMA	ORAN	BKK
Serbest Meslek Kazançları	A- Petrol Arama Faaliyeti	%5	2003/6575
	B- Diğer	%22	2003/6575
Gayrimenkul Sermaye İratları	A- Finansal Kiralama	%1	2003/6575
	B- Diğer	%22	2003/6575
G.V.K. Md.30/1	Sergi Ve Panayır Faaliyetleri	%0	2003/6575
Tahvil Faizleri (G.V.K. Md.75/5)	A- Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizi	%0	2003/6575
	B- TKİ ve K.O.İ'nce Çıkarılan GOS	%0	2003/6575
	C- Nama Yazılı Tahvil Faizi	%10	2003/6575
	D- Hamiline Yazılı Tahvil Faizi	%10	2003/6575
	E- Diğer	%10	2003/6575
Mevduat Faizi (G.V.K. Md. 75/7)	A-DTH'na Yürütülen Faizler ve Ö.F.K.'nca Döviz Katılma Hesabına Ödenen Kar Payı (18.08.2001 tarihinden itibaren)		
	a-1 yıla (özel finans kurumlarında 360 gün) kadar vadeli hesaplarda	%24	2003/6575
	b-1 yıl (özel finans kurumlarında 360 gün) ve daha uzun vadeli hesaplarda	%18	2003/6575
	B- Nama Yazılı Mevduat Faizleri (18.08.2001 tarihinden itibaren)		
	a-Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	%18	2003/6575
	b-3 aya kadar(3 ay dahil)	%18	2003/6575
	c-6 aya kadar (6 ay dahil)	%16	2003/6575
	d-1 yıla kadar vadeli hesaplarda	%12	2003/6575
	e-1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	%7	2003/6575
	C- Hamiline Yazılı Mevduat Faizi(18.08.2001 tarihinden itibaren)		
a-Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	%18	2003/6575	
b-3 aya kadar(3 ay dahil)	%18	2003/6575	

	c-6 aya kadar (6 ay dahil)	%16	2003/6575
	d-1 yıla kadar vadeli hesaplarda	%12	2003/6575
	e-1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	%7	2003/6575
	D- Bankalar ve SPK' na Göre Kurulan Aracı Kurumlar Arasındaki Borsa Para Piyasasında Değerlendirilen Paralara Ödenen Faizler (01.07.2002 Tarihinden İtibaren Açılan Hesaplar İçin)	%18	2003/6575
	E- Diğer	%0	2003/6575
Menkul Sermaye İradı (G.V.K. Md.75/12)	ÖFK' larca Kar-Zarara Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları	%18	2003/6575
	a-30 ve 90 gün vadeli hesaplarda	%16	2003/6575
	b-180 gün vadeli hesaplarda	%12	2003/6575
	c-360 gün vadeli hesaplarda d-360 günden daha uzun vadeli hesaplarda	%7	2003/6575
Menkul Sermaye İradı (G.V.K. Md.75/12)	Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları, KOB Karşılığı Ödenen Kar Payları	%18	2003/6575
Alacak Faizi (G.V.K. Md.75/6)	A- Yabancı Banka ve Kurumlardan Alınan Kredi Faizi	%0	2003/6575
	B- Diğer	%10	2003/6575
Menkul Sermaye İradı (G.V.K. Md.75/10)	Her Çeşit Senetlerin İskonto Bedelleri	%12	2003/6575
Gayri Maddi Hak Satışı	Telif, İmtiyaz, İhtira, İşletme, Ticaret Unvanı, Alame ti Farika vb. Gayri Maddi Hakların Satışı, Devri, Temliki Mukabilinden Alınan Bedel	%25	2003/6575
Repo Faizi (G.V.K. Md.75/14)	Repo Faizi (1.1.1999'dan İtibaren Bankalar Dahil)	%22	2003/6575

4.1.3.4. Tevkif Suretiyle Ödenen Verginin Mahsubu

Çalışmamızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın "Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu" başlıklı 34. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, beyanname gösterilen kazançlardan anılan Kanunun 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır Buna göre dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerde, söz konusu kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi durumunda beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen ve anılan Kanunun 30. maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca ihtiyari lik hakkından yararlanmak suretiyle beyan edilmeyen veya verilen beyannamelere ithal edilmeyen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmadığı gibi bahse konu bu vergilerin mükelleflere iade edilmesi de mümkün değildir. (Bilindiği üzere anılan fıkroda; tevkif suretiyle vergilendirilen kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin ya da diğer kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu, ancak; G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır)

Dar mükellef kurumlar tarafından beyannameye dahil kazanç ve

iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması durumunda anılan maddenin (5) numaralı fıkrası uyarınca aradaki fark mükellefin talebi üzerine kendisine iade edilebilir. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olup bu yetkinin; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi de mümkündür

Dar mükellef kurumların beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, elde etmiş oldukları ve beyannameye dahil etmiş oldukları kazanç ve iratlardan tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebileceklerdir. Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (3) numaralı fıkrasında bu genel esasın dışında, yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen vergilerin tam mükellef kurumlar tarafından beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Özetle; kontrol edilen yabancı kurumlara ödenen tutarlar üzerinden mezkur Kanunun 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tevkif edilen vergilerin, Türkiye'de beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi esasına dayanan bu uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar tam mükellef kurum kazançları üzerinden yapılan tevkifatın beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin usul ve esasların açıklandığı bölümde yer aldığından bu bölümde ayrıca açıklanmamıştır

KAYNAKÇA

- **TEKİN Cem** “4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Uyarınca Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı”, Yaklaşım, Eylül 2003, Sayı: 129”
- **TEKİN Cem**, “Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yeni Sistem Uyarınca Yapılacak Tevkifat Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2005,
- **TEKİN Cem**, “Yatırım İndirimi Üzerinden Tevkifat Yapılacak Durumlar ve Ödeme Zamanı”, Lebib Yalkın, Temmuz 2004, Sayı: 7
- **TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre**, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara-Temmuz/2006,
- **TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre**, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006,
- **TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre**, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,
- **TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre**, “Son Değişikliklere Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Yayıncılık Ankara/2006,
- **YILDIZ A. Murat**, “G.V.K.’nın 94/6-b Bendine Göre Yapılacak Tevkifatın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi” Yaklaşım Dergisi, Sayı: 112.