

5520 SAYILI
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
UYARINCA VERGİ KESİNTİSİ

Burhan GÜNDOĞDU
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 308
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2007 - 4

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü
Yaygın Süreli

Baskı
Can Basın Yayın
Erciyes İşyerleri Sitesi 9. Cd. No:57 Ostim/ANKARA
(0.312) 397 16 29

Baskı Tarihi
03 Nisan 2007

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

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 bilgileneceğe 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 2007-4 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanı Burhan Gündoğdu tarafından hazırlanan **“5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi”** 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

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

TAM MÜKELLEFLER KURUMLARA YÖNELİK VERGİ TEVKİFATI

I. TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR	3
A. 5520 Sayılı KVK'nun 15/1'inci Maddesine Göre Tevkifat	3
1. 5520 Sayılı KVK'nun 15/1'inci Maddesine Göre Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	3
2. 5520 Sayılı KVK'nun 15/1'inci maddesine Göre Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	4
B. 5520 sayılı KVK'nun 15/2'nci Maddesi Uyarınca Tevkifat	16
1. Dağıtılan Kar Paylarında Vergi Kesintisi	18
C. 5520 Sayılı KVK'nun 15/3'üncü Maddesi Uyarınca Tevkifat	28
II. NAKDEN VE HESABEN ÖDEME	29
A. Nakden Ödeme	29
B. Hesaben ödeme	29
III. VERGİ TEVKİFATINA UYGULANACAK ORANLAR	30
IV. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN BEYANI, ÖDENMESİ VE MAHSUBU	34
A. Beyanı ve Ödenmesi	34
B. Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu	36
1. Genel Esaslar	36
2. Kesilen Vergilerin Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu veya Mükellefe Nakden İadesi	38
3. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması	41
4. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi	41
5. Adına Tevkifat Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması	42

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ

I. GENEL AÇIKLAMA	44
II. DAR MÜKELLEFLİK	45
A. Dar Mükellefler Kurumlar	45
B. Dar Mükelleflerin Kazancının Tespiti	48
III. DAR MÜKELLEFLİKTE TEVKİFAT	50
A. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	50
B. Tevkifata Tabi Olmayan Kazanç ve İratlar	53
III. NAKDEN VE HESABEN ÖDEME	55
A. Nakden Ödeme	55
B. Hesaben ödeme	55
IV. VERGİ TEVKİFATINA UYGULANACAK ORANLAR	56
A. Dar Mükelleflere Tabi Yatırım Fonlarının Vergilendirilmesi	61
1. Portföy Kazançları Üzerinden Tevkifat	61
2. Elden Çıkarma ve İtfa Kazançları Üzerinden Tevkifat	63
B. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Tahvil Ve Bonolardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	66
V. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI VE İŞTİRAK HİSSELERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN DAR MÜKELLEFLER KURUMLARA DAĞITILMASI	67
VI. SERBEST BÖLGEDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERE YÖNELİK VERGİ TEVKİFATI	71
VII. TEVKİFATIN YAPILACAĞI ZAMAN	73
VIII. KVK 30/7 UYARINCA VERGİ CENNETLERİ	75

IX. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN BEYANI, ÖDENMESİ VE MAHSUBU	79
A. Beyanı ve Ödenmesi	79
B. Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu	84
1. Genel Esaslar	86
2. Kesilen Vergilerin Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu veya Mükellefe Nakden İadesi	87
X. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU	91
XI. ÇİFTE VERGİLEMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ UYGULANMASI	92
SONUÇ	94
YARARLANILAN KAYNAKLAR	96

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Söz konusu kanunun 15’inci maddesiyle kurumlara nakden ve hesaben yapılan bazı ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olanlar istihkak sahiplerinin gelir vergisine (bazı ödemelerin istihkak sahibi kurumsa kurumlar vergisine) mahsup edilmek üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmaktadırlar. Ayrıca mülga 5422 sayılı KVK’nun 24’üncü maddesine göre dar mükellefiyete tabi kurumlara tevkifata tabi kazanç ve iradı sağlayanlar nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapmaktaydılar. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile tam mükellef kurumlara yönelik vergi tevkifatı müessesesi GVK’nun 94’üncü maddesinden alınarak KVK’nun 15’inci maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

Ayrıca söz konusu kanunun 30’uncu maddesiyle dar mükellef kurumlara nakden ve hesaben yapılan bazı ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dar mükelleflere yönelik yapılan tevkifat uygulaması yeni kanunun 30’uncu maddesinde sürdürülmüştür. Yeni kanunla birlikte GVK’nun 94’üncü maddesinde yer alan ve dar mükellef kurumlara yönelik tevkifat içeren bazı kazanç unsurları da 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesine alınmıştır. Böylece kurumlar vergisi tevkifatı uygulamalarının tamamı KVK’na alınmış ve vergi sistemindeki dağınıklık azaltılmaya çalışılmıştır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun

Geçici 67'inci maddesi uyarınca da dar mükellef kurumlara yönelik olarak bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Biz bu çalışmamızda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan tam ve dar mükelleflere yönelik olarak yapılacak vergi kesintilerini anlatacağız. Bu yazımız daha önce www.vergi.tc sitesinde yayınlanmış olan “Tam Mükellef Kurumlara Yönelik Olarak Yapılacak Vergi Tevkifat”, “Dar Mükellefiyette Vergi Tevkifatı” ve “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Getirdikleri” konulu üç makalemizin güncelleştirilmesi ve bu makalelerden alıntılar yapılmasıyla oluşturulmuştur. Anlayışlarından dolayı www.vergi.tc sitesi ve TÜRMOB yöneticilerine teşekkür ederiz.

BİRİNCİ BÖLÜM
TAM MÜKELLEFLER KURUMLARA YÖNELİK
VERGİ TEVKİFATI

I. TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR

A. 5520 Sayılı KVK'nun 15/1' inci Maddesine Göre Tevkifat

1. 5520 Sayılı KVK'nun 15/1' inci Maddesine Göre Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

KVK'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca,

- Kamu İdare ve Kuruluşları
- İktisadi Kamu Kuruluşları
- Sair Kurumlar
- Ticaret Şirketleri
- İş Ortaklıkları
- Dernekler ve vakıflar
- Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri
- Kooperatifler
- Yatırım Fonu Yönetenler
- Gerçek Usulde Vergilendirmeye Tabi Ticaret ve Serbest Meslek Erbabı

- Zirai Kazançlarını Bilanço veya Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tespit Eden Çiftçiler

Kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ve 5520 sayılı KVK'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında yazılı olan ödemeler üzerinden tevkifat yapacaklardır.

2. 5520 Sayılı KVK'nun 15/1'inci maddesine Göre Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

a. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01/01/2007 tarihinden itibaren de %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

i. Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin ödemeler

Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar üç tür ortaklık kurabilmektedirler: Adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyum.

Borçlar Kanunu'nun 525 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu değildir. Ortakların her birine ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi

Kanununda kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde, ortak girişimler “İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar” olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 14 üncü maddesinde ise “...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğine ihale dokümanında belirtirler.

İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş; ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortağını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.” hükmü yer almaktadır.

Bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket

eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde;

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen üsler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kar veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,
- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı,

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklık ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,
- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,
- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması,

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların müstakilen temin edilmesi işinin yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın (veya bunla-

rın bulunması halinde herhangi bir katkıları olmaksızın) gerçekleştirilmesi durumunda, bu malzemelere ait sözleşmede belirtilen bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana, inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilerek avans olarak yapılan ödemeler de dahil olmak üzere vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

b. Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

i. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15' inci, maddesinin; birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

01/01/2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

ii. Dernek veya vakıf taşınmazlarının kiralanması için yapılan kira ödemeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek veya vakfın, Bakanlar Kurulu'na vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara, ait oda ve birlikler, söz konusu vergi kesintisi uygulamasında, dernek olarak kabul edildiğinden, bunlara yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

iii. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde sayılan sermaye şirketleri, iş ortaklıkları ve iktisadi kamu kuruluşlarının aktiflerine kayıtlı taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

iv. Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralınması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemelerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

v. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı/kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin yürürlükte olduğu süre boyunca, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

vi. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarında vergi kesintisi

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Vergi kesintisi sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibarıyla ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarının vergi ke-

sintisine tabi olacağı, ayrıca kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı açıktır.

Bununla birlikte yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin dövize, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve anapara olarak ödenen tutar ile menkûl kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka-bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satıma konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi kesintisine tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

vii. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya kurumlar vergisinden muaf olanlar tarafından elde edilmesi halinde vergi kesintisi uygulaması

Söz konusu gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek ör-

gütleri ve bunların üst kuruluşlar, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır

Öte yandan, söz konusu gelirler üzerinden Gelir-Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15' inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır

d. Mevduat faizleri

Mevduat faizlerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15' inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek,veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen mevduat faizleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak mevduat faizlerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15' inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

e. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları

Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15' inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67' nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

f. Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları

Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek ör-

gütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

g. Repo Gelirleri

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 kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak söz konusu gelirler üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

h. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar paylarında vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, kurumlarca karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmayacaktır. Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22/07/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin Eki Kararla kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulan Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan ikinci fıkra uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

1. Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanu-

nun 5' inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançlardan dağıtılın veya dağıtılmasın kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Öte yandan sözkonusu fon ve ortaklıkların, kazançları ayrıca kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Ancak sözkonusu istisna kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15' inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

B. 5520 sayılı KVK'nun 15/2'nci Maddesi Uyarınca Tevkifat

5520 sayılı KVK'nun 2'nci fıkrasında vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendinin b-i alt bendi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından kurumlar vergisi mükellefi olmayan ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan kar paylarından 10.12.2003 tarihli ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 10 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştı. Ancak 22.07.2006 tarihli 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 10.12.2003 tarihli ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'nci maddesinin 6 numaralı bendinin b alt bendi %15 olarak değiştirilmiştir. Böylelikle her iki kanun maddesi arasında paralellik sağlanmıştır.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile daha önce GVK'nun 94'üncü maddesinin 6'ncı bendinin b-i alt bendinde yer alan düzenleme, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasının

da düzenlenmiştir. Şimdi 5520 sayılı KVK'nun 15/2 inci maddesini biraz daha irdeleyelim. Sözkonusu madde hükmüne göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3'üncü bentlerinde sayılan kar paylarından vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kısım üzerinden tevkifat yapılacaktır. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılabilecek kar payları aşağıdaki gibidir.

1-Yatırım fonları katılma belgeleri dahil olmak üzere her türlü hisse senedine ödenen kar payları (kurucu hisse senetleri ile diğer intifa senetlerine ödenen kar payları dahil)

2-İştirak hisselerinden doğan kazançlar, (Limited şirket ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar iştirak hisselerinden doğan kazançlar)

3- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları

Sonuç olarak vergiden muaf olan bir kuruma hisse senedi veya iştirak hissesi karşılığı kar payı ödendiğinde; kar payını dağıtan kurum, yaptığı ödemeden tevkifat yapacaktır.

Ayrıca,

- Türkiye'de kurulu menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Türkiye'de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları

- Türkiye’de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- Türkiye’de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

Üzerinden dağıtılan kar payları 5520 sayılı KVK’nun 15/2’nci maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmaz. Zira bu kurumların kazançları 5520 sayılı KVK’nun 15/3’üncü maddesi uyarınca dağıtılmasın dağıtılmasın tevkifata tabidir.

1. Dağıtılan Kar Paylarında Vergi Kesintisi

a. Genel açıklama

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’ inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, 4842 sayılı Kanunun 12’nci maddesiyle değişik, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar paylarından 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, kar paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar tarafından elde edilen kar paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15' inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenecek olup,

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75' inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara, Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere,

dağıtılan kar payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5' inci maddesinin (d) bendi hükmü kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar üzerinden, sonraki bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacağından, kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu de-

ğildir. Bu hükümler uyarınca, kar dağıtımına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, karın dağıtılması aşamasında yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci olmayan dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan, bahsi geçen Kanunun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kar payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kar paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır. Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

b. Vergi kesintisi oranı

Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22/07/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin Eki Kararla kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranları % 15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla tam mükellef kurumlarca dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

c. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62'nci maddesi uygulaması

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinde yapılan değişiklik 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile istisna kazanç ve istisna dışı kazanç ayırımına son verilerek kar dağıtım aşamasına bırakılmıştır. Öte yandan, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış karların ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 62'nci maddede düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre 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) Gelir Vergisi Kanununun geçici 61 inci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlarının,
- dağıtımını halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması hükme bağlanmıştır.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kârlarının dağıtımını halinde, bu kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Aynı şekilde 1/1/1999 ve 31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen geçici 61 inci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacak kazançların dağıtılması halinde de bu kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kâr 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazanç, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 ve geçici 28 inci maddeler-

rinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan kârın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer bir ifade ile 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde,

- Serbest bölgelerden elde edilen istisna kazançların,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen istisna kazançların,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen istisna kazançların,
- Mülga 5422 sayılı Kanunu'nun 8, geçici 24 ve geçici 28 inci maddelerinde düzenlenen istisna kazançların

dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan 1/1/1999-31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtıma tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kâr payları üzerinden, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

d. Kâr payı elde eden kişilerin hukuki statülerinin belirlenememesi durumunda vergi kesintisi uygulaması:

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsil-

ci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekir.

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtımını yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselerle isabet eden kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve kesilen tutarların ne şekilde mahsup/iade edileceği hususunda aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görülmüştür.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 409' uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417' nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerini ad, soyad ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kâr payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunun pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kâr payı tutarları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kâr payı dağıtımlarında, sözkonusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belir-

lenmesi halinde, bunlara yapılacak kâr payı ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi; yapılmayacaktır. Sözkonusu vergi kesintisinin yapılmamasını teminen aracı kurumlar müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mükimi olduğu ülke ve kâr payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edip etmediği ile adres bilgilerini) Takasbank’a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş.) bildirilecektir. Kâr payı ödemelerinde vergi kesintisi yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının; kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kâr payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Takasbank söz konusu bilgileri her kâr payı dağıtım işlemi için kâr payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre kâr payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kâr payının Takasbank aracı kılınmaksızın doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kâr dağıtacak şirkete bildirilecektir. Aracı kurumlar müşterilerine ilişkin olarak Takasbank’a veya kâr dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaklardır. Kâr paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin vergi kesintisi yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kâr dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde; aracı kurumlar veya kâr payı dağıtacak şirketler bunlardan durumlarını Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kâr payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtım yapacak şirketin, vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kâr payı ödemelerinin tamamı üzerinden, vergi kesintisi yapması gerekir. Bu durumda kâr payları üzerinden yapılacak kesinti, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla kesilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılan kurumların, bu kâr paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılarak dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan yergiden kâr dağıtımına bağlı önceki aşamada kesilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde kesinti suretiyle ödenen vergiler kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kâr dağıtımını yapan şirketlere ve/veya Takasbank’a veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kâr payı üzerinden kesilen verginin miktarı ile söz konusu miktarın vergi dairesine ödendiğine iliş-

kin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi daireesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, kesilen bu vergilerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34' üncü maddesi hükmü uyarınca yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kâr payı üzerinden kesilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra ilerleyen bölümlerde yer alacak mahsup ve iade ile ilgili açıklamalarda yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kâr paylarının elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kâr payları üzerinden dağıtım aşamasında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

e. İstisna kazançların vergi kesintisi karşısındaki durumu

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, vergi kesintisi kazancın istisna, olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacaktır. Ancak bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından vergi kesintisi yapılacaktır.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle

birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 61 inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam olunacaktır.

C. 5520 Sayılı KVK'nun 15/3'üncü Maddesi Uyarınca Tevkifat

KVK'nun 15/3'üncü maddesi uyarınca,

- Türkiye'de kurulu menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- Türkiye'de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Türkiye'de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın kurumun bünyesinde % 15 oranında tevkifat yapılır. Kurum bünyesinde yapılan tevkifattan kasıt yurarda sayılan kurumların elde ettikleri kazançlar üzerinden kendi kendilerine tevkifat yapıp tevkif ettikleri vergiyi beyan ederek ödemeleridir. Sözkonusu kazançlar 5520 sayılı KVK'nun 5/d maddesi uyarınca kurumlar vergisinden müstesna kazanç olduklarından ve

kanun koyucu tarafından herhangi bir mahsup mekanizması öngörülmediğinden yukarıda yazılı kurumların yaptıkları tevkifat üzerindeki nihai vergi yükünü teşkil edecektir.

II. NAKDEN VE HESABEN ÖDEME

A. Nakden Ödeme

Nakit olarak ödeme, bir değerin bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade eder. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, nakden ödemeden parasal ödemeyi anlamak gerekir. Bir değer aktarımı para ile olabileceği gibi aynı olarak da gerçekleşebilir. Aynı ödemelerde de emsal bedel üzerinden tevkifat yapılacağı tabiidir. Buna örnek olarak bir TV fabrikasında çalışan işçilere TV verilmesi gösterilebilir. Burada verilen TV'ler aynı nitelikte bir ücret ödemesi sayılır. TV'ler emsal bedel üzerinden değerlendirilecek ve bu bedel üzerinden GVK'nun 94/1'inci maddesi uyarınca stopaj yapılacaktır.

B. Hesaben ödeme

Nakden ödeme; kanunda tanımlanmamasına rağmen hesaben ödeme deyimi kanunda yer almıştır. 5520 sayılı KVK'nun 15'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına göre; hesaben ödeme, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Bu durumda ödemeyi yapının defter ve kayıtları ile ödeme yapılanın defter ve kayıtları ve bu işlemle ilgili tüm belgelerde tevkifata konu ödemeyi gösterir bir

unsur varsa hesaben ödeme gerçekleşmiş demektir. Bu düzenleme ticari kazançta geçerli olan tahakkuk esasının paralelinde bir düzenlemedir.

III. VERGİ TEVKİFATINA UYGULANACAK ORANLAR

Önceki bölümlerde tevkifat oranlarına ilişkin bazı oranları yazdık. Şimdi bütün tevkifat oranlarını bir liste halinde yazacağız. 5520 sayılı Kanun’un geçici birinci maddesinin dördüncü fıkraya hükmü aşağıdaki gibidir.

“Bu kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.

GVK’nun 94’üncü maddesinde üzerinden tevkifat yapılacak ödemelerdeki tevkifat oranları 10.12.2003 tarihli ve 2003/6577 sayılı BKK ile KVK’nun 24’üncü maddesindeki tevkifat oranları ise aynı tarihli ve 2003/6575 sayılı BKK ile belirlenmiştir. Bu durumda 5520 sayılı KVK’nun 15’inci maddesi uyarınca yapılacak tevkifatlarda uygulanacak oranlar kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı BKK da belirtilen oranlar esas alınmak suretiyle tespit edilecektir. Ayrıca 22.07.2006 tarihli 2006/10731 sayılı ve 20.12.2006 tarihli ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile 5520 sayılı KVK’nun 15’nci ve 30’uncu maddeleri ile 193 sayılı GVK’nun geçici 67’nci maddesinde yer alan bazı tevkifat oranları belirlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı da 28.06.2006 tarihli ve KVK-1 2006/1 sa-

yılı sirkülerinde 5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesinde belirlenen yasal sınırın % 20 olduğunu açıklamıştır.

Öte yandan 5520 sayılı Kanunun geçici birinci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, sözkonusu kanuna göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmaz. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı kanuna göre kesinti yapılmaz.

Bu açıklamalar ışığında tevkifata tabi kazanç, irat ve ödemeler ile bunlara ilişkin tevkifat oranları aşağıdaki gibi olacaktır.

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. (2006/11447 s. BKK uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren % 3 olarak belirlenmiştir. Bu oran daha öncesi için %5 olarak uygulanacaktır.)

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri. (2006/11447 s. BKK uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren % 20 olarak belirlenmiştir. Bu oran daha öncesi için %22 olarak uygulanacaktır.)

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 bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (% 10)

ç) Mevduat faizleri (% 15)

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (% 15)

e) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları (% 15)

f) Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (% 15)

22.07.2006 tarihli 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile

- **Borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonlarının** elde ettikleri tahvil, hazine bonusu faiz gelirleri, TOKİ ve ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri, mevduat faiz gelirleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları için (1 Ekim 2006 tarihinden itibaren %0)

- **Diğer menkul kıymet yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının** elde ettikleri tahvil, hazine bonusu faiz gelirleri, TOKİ ve ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri, mevduat faiz gelirleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları için 1 Ekim 2006 tarihine kadar (%10) daha sonra (%0)

g) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları (% 15)

h) Türkiyede kurulu menkul kıymet yatırım fonları (Borsa yatırım fonları hariç) veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan

kazançları, (Geçici 67'nci madde uygulamasıyla 1 Ekim 2006 tarihine kadar %10 daha sonra %0)

i) Portföyü Türkiyede kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (Geçici 67'nci madde uygulamasıyla 1 Ekim 2006 tarihine kadar %10 daha sonra %0)

ii) Türkiyede kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (%15)

iii) Türkiyede kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (%15)

iv) Türkiyede kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları (1 Ekim 2006 tarihinden itibaren %0)

oranında vergi tevkifatına tabidirler.

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra 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.

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

Gelir İdaresi Başkanlığı 28.06.2006 tarihli ve KVK-1 2006/1 sayılı sirkülerinde 5520 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde belirlenen

yasal sınırın % 20 olduğunu açıklamıştır. Bizim bu yoruma katılmamız mümkün değildir. 5520 sayılı KVK'nun geç. 1'inci maddesi *"...vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur"* hükmündedir. Bizim görüşümüze göre maddede kastedilen yasal sınır açık olarak zikredildiği üzere % 15 dir. Ancak biz listeyi Gelir İdaresi'nin görüşüne uygun olarak hazırladık.

IV. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN BEYANI, ÖDENMESİ VE MAHSUBU

A. Beyanı ve Ödenmesi

Vergi kesintisi, yapmak zorunda olanlar, tevkifata tabi tuttıkları vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 100 üncü maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Bu ilke, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir.

Gelir Vergisi Kanununa göre, yapılan kesintilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir. Bu madde uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilecektir. Ancak, ka-

zançları kurumlar vergisinden ; istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir

Buna göre aşağıda yazılı kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak kesinti, kesintinin kurumun bünyesinde yapılan nihai bir vergileme olması nedeniyle hesap dönemi sonunda yapılacak ve Kurumlar Vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Bu kazançlar;

- Vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları,
- Türkiyede kurulu menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiyede kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- Türkiyede kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- Türkiyede kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Türkiyede kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarıdır.

B. Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı KVK'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrası ve 34'üncü maddesi uyarınca aşağıda yazılı ödemeleri alan kurumlar sözkonusu ödemeler üzerinden yapılan, kesintileri verileri kurumlar beyannamesinde beyan ettirilen kazançlarında mahsup ederler. Mahsuben giderilemeyen, vergilerin ise mükellefe red ve iade edileceği tabiidir.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler.

Kurumlar vergisinden muaf olan bir kurum kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceğinden kendisinden tevkif edilen vergileri de mahsup edemeyecektir. Mahsup mekanizmasında yararlanan kazanç unsurları ise şunlardır.

- Yıllara sari inşaat işi sonucu edinilen istihkaklar
- Kooperatiflere ait gayrimenkule karşılık verilen kira ödemeleri
- Her türlü tahvil ve hazine bonusu faizleri ile TOKİ ve ÖİB'nden çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler.
- Mevduat faizleri, ÖFK lardan ödenen kar payları ile elde edilen repo gelirleri

1. Genel Esaslar

5520 sayılı KVK'nın 34'üncü maddesinde, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık, bu yetkisini kazanç türlerine, iade

şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Kesinti yoluyla veya geçici vergi yoluyla ödenmiş ve kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen vergilere ilişkin bilgiler vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin sözkonusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

Öte yandan yapılacak vergi kesintilerinin kesintiyi yapanların kayıt ve hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir. Burada kayıt ve hesaptan kastedilen mükellefin vergi mevzuatı uyarınca tutması gereken defter ve belgeleridir. Ancak defter tutma zorunluluğu bulunmayan ve tevkifat yapmak zorunda bulunan kuruluşlar bu tevkifatı kullandıkları belgelerinde göstereceklerdir.

5520 sayılı KVK'nun 34'üncü maddesinin 7'nci bendine göre mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin ta-

mamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

Kesinti yoluyla veya geçici vergi yoluyla ödenmiş ve kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen vergilerin iadesi 252 seri no.lu GVK genel tebliğinde düzenlenmiştir.

2. Kesilen Vergilerin Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu veya Mükellefe Nakden İadesi

a. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Bunun için, mahsup talebinin, dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin bir tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde, diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda, mahsup talepleri, dilekçe eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler, dilerlerse, ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde, mahsup talebi sonraki dönemlerde verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, VUK'nun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

b. Nakden İade

Nakten iade taleplerinin, dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı (10.000.-YTL) geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte;

Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının, diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin, serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusundan ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı (10.000.-YTL) aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım VUK'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 milyar liraya (10.000.-YTL) kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla, teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi, teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız), paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya (100.000.-YTL) kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir, talebinin 100 milyar lirayı (100.000.-YTL) aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, yukarıda belirtilen belgelerin

ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın, üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir. İade talebinin kısmen, mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla, talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

3. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, VUK'un ilgili hükümleri çerçevesinde cezalı olarak işlem yapılır. Ayrıca; durum, mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

4. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş \ veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı oldu-

ğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen; tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdaki yazının eklenmesi yeterlidir.

5. Adına Tevkifat Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda, gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde; adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşu-

luyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde bu adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ

I. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Dar mükelleflere yönelik yapılan tevkifat uygulaması sürdürülmüştür. Yeni kanunun gerekçesinde Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasının sağlandığı belirtilmiştir. Ancak 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bu oran %0 olarak belirlenmiştir. KVK’nun geç. 1’inci maddesi uyarınca yeni BKK’lar yayınlanıncaya kadar eski BKK’lar geçerli olacaktır. Bu durumda dar mükelleflerin sergi ve panayırlardan elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden %0 tevkifat yapılmalıdır.

Kendilerine dağıtılan kar payları ile 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 tutarlar üzerinden yapılacak tevkifatlar GVK hükümlerine göre değil 5520 sayılı KVK’nun 30’uncu maddesi uyarınca yapılacaktır. Yeni kanunla daha önce yıllara sari inşaat işlerinden dar mükellef kurumların elde ettikleri kazançlar tevkifata tabi tutulmamaktaydı. Bu kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve öyle beyan edilmekteydi. Yeni KVK’nun 30’uncu maddesiyle dar mükelleflerin yıllara sari inşaat işlerinden elde ettikleri kazançlar bundan böyle tevkifata ta-

bi tutulacaktır. Ayrıca tevkifat artık **avans** olarak ödenen tutarlar üzerinden de yapılacaktır. Daha önce dar mükellef kurumlara avans olarak yapılan ödemeler tevkifata tabi tutulmamaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan **“Türkiye’de elde edilen ücretler” bendine yeni Kanunda yer verilmemiştir.** Yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelinin tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye’de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye’de gider yazılması suretiyle olur. Bu şekilde ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle önceden ücret olarak tevkifata tabi tutulan kazanç unsurları artık serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

II. DAR MÜKELLEFİYET

A. Dar Mükellef Kurumlar

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarından kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar dar mükelleftirler. **Kanunî merkez:** Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. **İş merkezi:** İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

1. Ticari Kazançlar: Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak, bu şartla-

rı taşıyıcılar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir; yine Türkiye’de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması olduğu öngörülmüştür.

Bir yabancı kurumun Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir bölüm oluşturması, bu malların hiç bir surette Türkiye’de satılmaması halinde, teknik olarak kazanç ve vergi doğmayacağına kabulü gerekir. Ancak, söz konusu kurumların Türkiye’de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması hallerinde, istisna için gerekli şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır.

2. Türkiye’de Bulunan Zirai İşletmeden Elde Edilen Kazançlar: Dar mükellef bir kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmesi için, zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi gerekmektedir. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmeleri için, her şeyden önce Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede yürütülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesindeki iş yeri tanımı zirai iş yerini de kapsadığı ve iş yeri olunca da kazanç ticari nitelik kazandıacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Bu durumda dar mükellefin zirai faaliyette bulunması halinde elde edilen gelir, ticari kazanç olacak ve ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre vergilenecektir. Ancak bu hüküm ile ortaklık halindeki zirai işletmede, dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranması yoluna gidilmiştir.

3. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları: Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olur. Serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan **“Türkiye’de elde edilen ücretler” bendine bu Kanunda yer verilmemiştir.** Bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar serbest meslek kazancı sayılacaktır.

4. Taşınmazların, Hakların ve Taşınır Malların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar: Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellef yabancı kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları: Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek, Türkiye’de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mü-

kellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır. Bent hükmü, Gelir Vergisi Kanununun aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak konulmuş, Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye’deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, vergi konusuna esasen ticari kazanç olarak girmektedir. Bu itibarla, Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde tanımlanan ve sayılan her nevi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi sağlanmıştır.

6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar: Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye’de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

B. Dar Mükelleflerin Kazancının Tespiti

Dar mükelleflerin kazancı temel olarak 3 şekilde tespit edilmektedir.

1- Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançları ile işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde tam mükellefler için geçerli olan hükümlerden yararlanılır. (KVK md. 22/1 ve 22/2) Elde edilen kazancın ticari kazançla ilintili olması yeterlidir. Örneğin burada bilançosuna kayıtlı bir gayri

menkulu kiraya veren dar mükellef, yapı itibariyle GMSİ elde etmektedir ama kazancı ticari kazanç olarak beyan edecektir. Ancak unutmamak gerekir ki dar mükellefe GMSİ yi kazandıran yaptığı ödeme üzerinden tevkifat yapacaktır.

2- Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadır. Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

3- Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka vb. gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikî mukabilinde alınan bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Şimdi dar mükellefiyette vergi tevkifatı konusunu biraz daha irdeleyelim.

III. DAR MÜKELLEFİYETTE TEVKİFAT

A. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

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 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**.

d) Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri-maddî hakların satışı, devir ve temlikinden elde edilen kazançlar

e) 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 kâr payları

f) 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)

g) Türkiye’de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar

h) Yabancı para ile yapılan ödemelerde ödeme sırasında ortaya çıkan ve fiilen ödenen **kur farkları**. Kur farkları hangi gelir unsurunun ödemesiyle ilgiliyse o oranda tevkifata tabi tutulur.

Dar mükellef kurumlar yukarıda sayılan kazançları üç şekilde elde edebilir. Bunlar;

1- Türkiye’de hiçbir ticari veya zirai faaliyeti olmayan bir dar mükellef kurum yukarıda sayılan kazançları Türkiye’de elde edebilir. Bu şekilde gelir elde eden bir dar mükellef kurumun Türkiye’de yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu mükellefin Türkiye’de elde ettiği sözkonusu kazançları tevkif suretiyle vergilenecektir. Ancak mükellef dilerse elde ettiği kazanç için beyanname verebilecektir.

2- Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen kazançlar ticari kazançtır. Bu şekilde gelir elde eden bir dar mükellef kurumun Türkiye’de yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu durumdaki bir dar mükellef yukarıda sayılan kazançları, bu faaliyeti ile ilgili olmaksızın elde edebilir. Bu durumda da, dar mükellef kurumun elde ettiği kazançtan tevkifat yapılacaktır.

Bu duruma ilişkin düzenleme 31 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır. Tebliğe göre;

“Türkiye’de bir işyeri açmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar

mükellefiyete tabi kurumların, bu işyerlerinden elde ettikleri ve kurum kazancına dahil kazanç ve iratları üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu dar mükellef kurumların, bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmayan diğer kazanç ve iratları üzerinden tevkifat yapılacağı tabiidir. Bir örnek vermek gerekirse;

6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu Hükümlerine göre; belli bir sermaye getirerek Türkiye’de şube açan yabancı bankaların, anılan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Bu kazanç ve iratlar ticari kazançta dahil edilerek vergilenecektir. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden tevkifat yapılacağı tabiidir.

Bu çerçevede söz konusu yabancı bankanın, Türkiye’de ticari faaliyet gösteren diğer kurumlara telif, patent hakkı kiralaması sonucunda elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı, hiç bir şekilde şube faaliyetiyle ilgili olmadığından tevkifata tabi olacaktır.”

Dolayısıyla, dar mükellef kurum Türkiye’de elde ettiği ve yıllık beyanname ile beyan edilecek ticari kazancıyla (Dar mükellef bir kurumun zirai kazanç elde etmesi neredeyse imkansızdır. O nedenle biz makalemizde yıllık olarak beyanı zorunlu kazanç olarak sadece ticari kazançlardan bahsedeceğiz.) birlikte tevkif suretiyle vergilenmesi gereken bir kazancı, ticari faaliyetiyle ilgili olmaksızın elde ederse, bu kazanç unsuru tevkif suretiyle vergilenecektir.

3- Dar mükellef kurum yukarıda sayılan ve tevkifata tabi kazanç unsurlarını Türkiye’deki ticari faaliyeti bünyesinde elde edebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesi kapsamına giren

kazancın Türkiye’deki ticari veya zirai faaliyet bünyesinde elde edilmesi durumunda da tevkifata tabi tutulması gerekir. Söz konusu kazançlardan da tevkifat yapılmasının nedeni; KVK’nun 30’uncu maddesinin uygulanmasında, kazancın elde eden açısından değil kazancın yapısına göre değerlendirme yapılması gereğidir. Aksi bir düşünce, dar mükellef kurumlara söz konusu kazançları sağlayanların tevkifat yapması için dar mükellef kurumun bu kazancı ticari faaliyeti çerçevesinde mi yoksa ondan bağımsız olarak mı elde ettiğine ilişkin araştırma yapması gerekliliğini doğurur. İdarenin böyle bir sorumluluğu söz konusu kişilere yüklemesi beklenemez.¹ Ancak Danıştay bazı kararlarında “geliri elde eden yönünden gelirin yapısı üzerinde durulması gerektiği yönünde de kararlar vermiştir.” Bu duruma örnek olarak Danıştay 4. Dairesi’nin 06.11.1996 tarihli ve E.1196/1456, K. 1996/3932 sayılı kararı gösterilebilir.

Vergi kesintisi, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden yapılacaktır. 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, kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

B. Tevkifata Tabi Olmayan Kazanç ve İratlar

- Ticari ve zirai kazançlar

¹ Ali TUĞLU, “Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü Maddesine Göre Yapılan Vergileme”, *Vergi Dünyası*, Sayı 243 (Kasım 2001)

- Türkiye’de daimi temsilcisi ve işyeri bulunan dar mükellef kurumların türev ürünlerinden elde ettikleri gelirler
- Tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (GVK geç. 67/1-6 uyarınca tevkifat yok)
- Sürekli olarak portföyünün en az % 51’i İMKB de işlem gören hisse senetlerinden oluşan bir yıldan fazla süreyle elde tutulan yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (GVK geç. 67/1-6 uyarınca tevkifat yok)
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç **diğer kazanç ve iratlar**

Ayrıca KVK’nun 15/3’üncü maddesi uyarınca,

- Türkiye’de kurulu menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- Türkiye’de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
- Türkiye’de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

- Türkiye’de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın kurumun bünyesinde tevkifat yapılır. Bu nedenle KVK’nun 30’uncu maddesi uyarınca bu kazançlar üzerinden dağıtılacak kar paylarından tevkifat yapılmaz.

III. NAKDEN VE HESABEN ÖDEME

A. Nakden Ödeme

Nakit olarak ödeme, bir değerin bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade eder. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, nakden ödemeden parasal ödemeyi anlamak gerekir. Bir değer aktarımı para ile olabileceği gibi aynı olarak da gerçekleşebilir. Aynı ödemelerde de emsal bedel üzerinden tevkifat yapılacağı tabiidir. Buna örnek olarak bir TV fabrikasında çalışan işçilere TV verilmesi gösterilebilir. Burada verilen TV’ler aynı nitelikte bir ücret ödemesi sayılır. TV’ler emsal bedel üzerinden değerlendirilecek ve bu bedel üzerinden GVK’nun 94/1’inci maddesi uyarınca stopaj yapılacaktır.

B. Hesaben ödeme

Nakden ödeme; kanunda tanımlanmamasına rağmen hesaben ödeme deyimi kanunda yer almıştır. 5520 sayılı KVK’nun 30’uncu maddesinin 10’uncu fıkrasına göre; hesaben ödeme, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Bu durumda ödeme-

yi yapanın defter ve kayıtları ile ödeme yapılanın defter ve kayıtları ve bu işlemle ilgili tüm belgelerde tevkifata konu ödemeyi gösterir bir unsur varsa hesaben ödeme gerçekleşmiş demektir. Bu düzenleme ticari kazançta geçerli olan tahakkuk esasının paralelinde bir düzenlemedir.

IV. VERGİ TEVKİFATINA UYGULANACAK ORANLAR

5520 sayılı Kanun'un geçici birinci maddesinin dördüncü fıkraya hükmü aşağıdaki gibidir.

“Bu kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınuncaya kadar 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.”

GVK'nun 94'üncü maddesinde üzerinden tevkifat yapılacak ödemelerdeki tevkifat oranları 10.12.2003 tarihli ve 2003/6577 sayılı BKK ile KVK'nun 24'üncü maddesindeki tevkifat oranları ise aynı tarihli ve 2003/6575 sayılı BKK ile belirlenmiştir. Bu durumda 5520 sayılı KVK'nun 15'inci maddesi uyarınca yapılacak tevkifatlarda uygulanacak oranlar kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı BKK da belirtilen oranlar esas alınmak suretiyle tespit edilecektir. Ayrıca 22.07.2006 tarihli 2006/10731 sayılı ve 20.12.2006 tarihli ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile 5520 sayılı KVK'nun 15'nci ve 30'uncu maddeleri ile 193 sayılı GVK'nun geçici 67'nci maddesinde yer alan bazı tevkifat oranları belirlenmiştir. 2006/11447 sayılı BKK 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Öte yandan 5520 sayılı Kanunun geçici birinci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, sözkonusu kanuna göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmaz. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı kanuna göre kesinti yapılmaz. Bu açıklamalar ışığında tevkifata tabi kazanç, irat ve ödemeler ile bunlara ilişkin tevkifat oranları 01.01.2007 tarihinden itibaren aşağıdaki gibi olacaktır.

	Ödeme Türleri	Tevkifat Oranı
1-	Yıllara Sari İnşaat işlerinden elde edilen kazançlardan	%3
2-	Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların yetkili mercilerce açılan sergi ve panayırılarda elde ettikleri ticari kazançlardan kurum bünyesinde	%0
3-	Serbest meslek kazançlarından:	
	a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar:	% 5
	b) Diğerleri	% 20
4-	Gayrimenkul sermaye iratlarından:	
	a) Finansal kiralama kanuni kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak GMSİ'den	%1

	b) Diğer GMSİ	%20
5-	Dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları	%15
6-	Gelir Vergisi Kanununun 75/5 maddesinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Geçici 67/1'nci maddede uyarınca tevkifat oranı %0)	
	a) Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizlerinden (01.01.2006 – 06.07.2006 arasında %15)	%0
	b) Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden (01.01.2006 – 06.07.2006 arasında %15)	%0
	c) Nama yazılı tahvil faizlerinden (01.01.2006 – 06.07.2006 arasında %15)	%0
	d) Hamiline yazılı tahvil faizlerinden (01.01.2006 – 06.07.2006 arasında %15)	%0
	e) Diğerlerinden (01.01.2006 – 06.07.2006 arasında %15)	%0
7-	Mevduat faizlerinden (Geçici 67/4'üncü madde uyarınca tevkifta tabi olacak)	
	a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından	%15
	b) Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	%15

	i- Vadesiz ve ihbarlı hesaplar	%15
	ii-üç aya kadar (üç ay dahil) vadeli	%15
	iii- altı aya kadar vadeli(altı ay dahil)	%15
	iv-1 yıla kadar vadeli (1 yıl dahil)	%15
	v- 1 yıl ve daha uzun vadeli	%15
	c) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	%15
	i- Vadesiz ve ihbarlı hesaplar	%15
	ii-üç aya kadar (üç ay dahil) vadeli	%15
	iii- altı aya kadar vadeli(altı ay dahil)	%15
	iv-1 yıla kadar vadeli (1 yıl dahil)	%15
	v- 1 yıl ve daha uzun vadeli	%15
	d) Diğerlerinden	%15
8-	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 paylarından (Geçici 67/4'üncü madde uyarınca tevkifta tabi olacak)	
	i- 30 ve 90 gün vadeli	%15

	ii- 180 gün vadeli	%15
	iii- 360 gün vadeli	%15
	iv- 360 ve daha uzun vadeli	%15
9-	Her nev'i alacak faizlerinden	
	a) Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden	%0
	b) Diğerlerinden	%10
10-	Senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri (GVK Md. 75/10)	%10
11-	Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alemeti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınacak bedellerden	%20
12-	Repo Gelirleri (Geçici 67/4'üncü madde uyarınca tevkifat tabi olacak)	%15
13-	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
14	Yukarıdakiler hariç Menkul kıymet alım satımından elde edilen gelirler (Geçici 67/1'nci madde uyarınca tevkifat oranı %0 - 01.01.2006 – 06.07.2006 arasında %15)	%0

Yukarıdaki tabloda yer alan oranların uygulaması dar mükellef kurumun bulunduğu devletle aramızda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olup olmaması yönünden farklılık arz eder. Türkiye’de tevkifata tabi kazanç elde eden kurumun bulunduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması da dikkate alınarak tevkifat yapılır. İlgili ülke ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında belirtilen oranın yukarıdaki tabloda belirtilen orandan yüksek olması durumunda tabloda belirtilen oran, aksi durumda ise sözkonusu anlaşmada belirtilen oran uygulanır.

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

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

A. Dar Mükellefiyete Tabi Yatırım Fonlarının Vergilendirilmesi

1. Portföy Kazançları Üzerinden Tevkifat

Bilindiği üzere, 5281 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasının kaldırılmasıyla, Türkiye’de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında vergisel açıdan Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu kabul edilmesine 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere son verilmiştir.

Ancak, 31.12.2005 tarihine kadar Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu addolunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının vergilendirme açısından bu statüleri, hisse senetleri hariç 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle sınırlı olmak üzere bunların tamamen itfa edilip dolaşımdan kalktığı tarihe kadar, 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için bu senetlerin ilk defa elden çıkarıldığı tarihe kadar devam edecektir.

Buna göre, 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarının, gerek bu tarih itibarıyla dar mükellef yatırım fonlarının portföylerinde bulunması, gerekse bu tarihten sonra portföye dahil edilmesi durumunda, bu kağıtların dolaşımdan kalktığı tarihe kadar mezkur fonlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılmayacak olup, vergilendirme 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümlere göre yapılacaktır.

31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetlerinin ilk defa elden çıkarıldığı tarihe kadar mezkur fonlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılmayacak olup, vergilendirme 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümlere göre yapılacaktır.

Dolayısıyla, dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının 31.12.2005 tarihi itibarıyla portföylerinde bulunan menkul kıymetlere ilişkin portföy işletmeciliği kazançları kurumlar vergisinden istisna olup, bu kurumlar portföylerindeki hisse senedi ağırlığına göre öteden beri olduğu üzere Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre % 0 veya % 10 oranında vergilendirilmeye devam edilecektir.

Geçiş dönemi için ve yalnızca vergilendirme bakımından fon statüleri devam ettirilen dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının, portföy

yönetim şirketi statüsünde değerlendirilen portföylerine, 01.01.2006 tarihinden itibaren alınan hisse senetleri ile bu tarihten sonra ihraç edilecek menkul kıymetlerin dahil edilmesi mümkün olmadığı gibi bu fonlarca bu tarihten sonra yapılacak hisse senetleri satışları da öncelikle fon statüsünde değerlendirilen portföye 01.01.2006 tarihinden önce alınmış hisse senetlerinden yapılmış kabul edilecektir. Ancak, 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilmiş tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılması veya elde tutulmasından elde edilen kazançlar, bu senetler tamamen itfa edilinceye kadar fon statüsünde değerlendirilen portföy kısmında izlenecektir.

2. Elden Çıkarma ve İtfa Kazançları Üzerinden Tevkifat

Dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının 01.01.2006 tarihinden sonra müşterileri adına alım satımını yapacakları 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek menkul kıymetler ve bu tarihten itibaren satın alacakları hisse senetlerini fon portföylerine almaları da mümkün olmayacağından, fon nezdinde herhangi bir tevkifat da söz konusu olmayacaktır.

Bu kurumlar aracılığı ile müşterileri adına alınan menkul kıymetler, doğrudan adına işlem yapılan müşteri tarafından alım-satımı yapılmış veya elde tutulmuş kabul edilecektir. Bu nedenle, söz konusu kişilerin, Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca 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 vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazine veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alım-satımı ve elde tutulması nedeniyle elde ettikleri kazançlar üzerinden GVK Geçici 67’nci madde uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Buna göre, 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerin, gerek bu tarih itibarıyla dar mükellef yatırım fonlarının portföylerinde bulunması, gerekse bu tarihten sonra portföye dahil edilmesi durumunda, bu kağıtların dolaşımdan kalktığı tarihe kadar mezkur fonlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67 nci maddede kapsamında tevkifat yapılmayacaktır. Öte yandan, 31.12.2005 tarihi itibarıyla fon portföyünde herhangi bir menkul kıymet bulunmayan fonlar, bu tarih itibarıyla tasfiye edilmiş kabul edilecektir.

Fon portföyününün 01.01.2006 tarihinden sonra boşalması durumunda fon statüsü kalkacaktır.

Ayrıca, 31.12.2005 tarihinde yatırım fonu statüsü bulunmayan dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren fon statüsünde faaliyette bulunmaları söz konusu değildir.

Örnek:

A-Türkiye’de faaliyette bulunan (Y) Dar Mükellef Menkul Kıymet Yatırım Fonu/Ortaklığı, 2006 yılında aşağıdaki gelirleri elde etmiştir. Portföyün en az % 25’i hisse senetlerinden oluşan (**A Tipi**) portföy kazançları,

a-01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin satışından 25.000 YTL

b-01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından 40.000YTL

c-01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elde tutulmasından 55.000 YTL

d-01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvilin 2006 yılı içinde alım-satımından 35.000 YTL

B-Türkiye’de faaliyette bulunan (Z) Dar Mükellef Menkul Kıymet Yatırım Fonu/Ortaklığı, 2006 yılında aşağıdaki gelirleri elde etmiştir. Portföyün % 25’inden az hisse senetlerinden oluşan (**B Tipi**) portföy kazançları,

e-01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin satımından 105.000 YTL

f-01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından 50.000YTL

g-01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elde tutulmasından 75.000 YTL

h-01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvilin 2006 yılı içinde alım-satımından 45.000 YTL

Buna göre, Dar Mükellef (Y ve Z) Menkul Kıymet Yatırım Fonunun/Ortaklığının 2006 yılında elde ettiği portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

01.01.2006 tarihinden önce iktisap veya ihraç edilen menkul kıymetin (A Tipi)				01.01.2006 tarihinden önce iktisap veya ihraç edilen menkul kıymetin (B Tipi)			
	Tevkifat Matrahı	Tevkifat Oranı	Hesaplanan Vergi		Tevkifat Matrahı	Tevkifat Oranı	Hesaplanan Vergi
a-	25.000	0	0	e-	105.000	10	10.500
b-	40.000	0	0	f-	50.000	10	5.000
c-	55.000	0	0	g-	75.000	10	7.500
d-	35.000	0	0	h-	45.000	10	4.500
Top	130.000	0	0	Top	275.000	10	27.500

Bu durumda, Dar Mükellef Menkul Kıymet Yatırım Fonu/Ortaklığı'nın kurumlar vergisinden istisna olan portföy kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yukarıdaki gibi tevkifat yapılması gerekmektedir.

B. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Tahvil Ve Bonolar- dan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Daha önce de belirtildiği üzere, Geçici 67 nci maddenin (9) numaralı fıkrası hükmü uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde Geçici 67 nci madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Dolayısıyla, bu kıymetlerin elde tutulması sürecinde veya elden çıkarılması sonucunda oluşan gelirler için bankalar veya aracı kurumlarca Geçici 67 nci maddeye göre tevkifat yapılmayacaktır. Bu kıy-

metlerle ilgili olarak 2006 yılı veya sonrasında elde edilen getiriler, Gelir Vergisi Kanununda bu gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak 31.12.2005 tarihi itibarıyla yer alan hükümler çerçevesinde vergilendirilmeye devam edilecektir.

Buna göre, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler, dar mükellef kurumlar tarafından özel beyanname ile beyan edilecektir. Söz konusu menkul kıymetlerin elde tutulma sürecinde elde edilen gelirlerinin de bu beyannameye dahil edilmesi zorunludur.

Uygulama söz konusu kıymetlerin itfasına kadar devam edeceğinden bu kıymetlerin elde edilme tarihi önem taşımamaktadır. Diğer bir ifadeyle 01.01.2006 tarihinden sonra satın alınsa da 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen gelirler için Geçici 67 nci madde hükmü uygulanmayacaktır.

V. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI VE İŞTİRAK HİŐSELERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN DAR MÜKELLEF KURUMLARA DAĞITILMASI

5520 sayılı KVK'nun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası

“Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen Şirketlerin (b) bendindeki Őartları 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.” hükmündedir.

5520 sayılı yeni KVK'nun 5/c maddesiyle tam mükellef kurumların yurt dışındaki iştirak hisselerini elden çıkararak Türkiye'ye getirdikleri kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutmuştur. Bu istisna, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, **kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlere** tanınmıştır. Bu istisnadan yararlanmak için anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarmamaları gerekmektedir. Bu anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini satarak elde ettikleri yukarıdaki koşulları sağlayan kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıttıkları kâr paylarından yapılacak kesinti oranı % 7,5'i aşamayacaktır.

Ayrıca yukarıda tanımlanan anonim şirketlerin elde ettikleri yurt dışı iştirak kazançlarının aşağıdaki koşulları sağlamaları durumunda bu anonim şirketlerin bu kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı da, % 7,5'i aşamayacaktır.

- İştirak edilen yurt dışındaki kurum anonim veya limited şirket niteliğinde olmalıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan iştirak kazancının dar mükelleflere dağıtılması mümkün olmayacaktır.
- Yurt dışındaki kurumdaki iştirakin en az % 10 oranında olması ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla % 10 oranındaki iştirak koşulunun bütün bir yıl

boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle iktisap edilen iştirak payları için bir yıllık süre, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirlenecektir.

- Söz konusu iştirak kazançları, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınmalıdır. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle, kıyaslama için vergi yükü kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.
- İştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır. Ayrıca söz konusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda anılan koşulların aranmadığı husus, yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu

durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlardır. Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda o şirketlerden getirdikleri kazançları üzerinden anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıttıkları kâr paylarından yapılacak kesinti oranı % 7,5'i aşamayacaktır.

Vergi yükü kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Örneğin, kurum ticari kazancının 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tabi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının % 20 olması durumunda, hesaplanacak kurumlar vergisi

benzeri vergi $[(90+10)/2 \times \%20=]$ 10 olacak; bu verginin dağıtılabilir kazanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un toplamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü % 12,5 olacaktır. Dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, diğer ülkede herhangi bir istisnadan yararlanılmadığı varsayılır ise bu durumda kurumlar vergisi 20 olacak, kurumlar vergisi düştükten sonra kalan ve dağıtılabilir kazanç olan 70 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 20'nin toplamı olan 90'a oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü % 22,2 olduğundan bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması mümkün olacaktır.

VI. SERBEST BÖLGEDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERE YÖNELİK VERGİ TEVKİFATI²

Serbest Bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu'nun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6'ncı maddesinde "Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir."

² Himmet KARADAĞ, "Kurumlar Vergisi Kanunu 24'üncü Madde Uygulamasında Serbest Bölgeler Ve Bu Bölgelerden Hizmet İthalatında KDV Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Sayı 254 (Ekim 2002)

lır. Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.” denmiştir. Yine anılan Kanunun 8’inci maddesine göre Serbest Bölge ile Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir.

Bu durumda serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kanunlarımızın uygulaması kapsamında yurtdışında faaliyette bulunan dar mükelleflerden farkı kalmamaktadır. Yurtdışında faaliyette bulunan dar mükellefler nasıl ki Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendiriliyor ise serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerde de dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmelidir.

Yukarıda anlatıldığı üzere dar mükellef kurumların Türkiye’de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmamaktadır. Bulunmadığı için dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri gerekmektedir. Serbest bölgeler de faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin de Türkiye’de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmamaktadır. Burada ilk bakışta bir tezat varmış gibi gözükse de aslında durum açıktır. Serbest bölgeler her ne kadar ülkenin siyasi sınırları içinde kalsalar da gümrük bölgesi dışında sayıldıklarından vergi kanunları uygulamasında yurt dışı gibi işlem görmektedirler. Bu durum ithalat ve ihracat mevzuatımız uygulamasında kendini göstermektedir. Yurtdışından yapılan ithalat ile serbest bölgelerden yapılan ithalat, yurtdışına yapılan ihracat ile serbest bölgelere yapılan ihracat vergi kanunları karşısında aynı işleme tabi tutulmaktadır.

VII. TEVKİFATIN YAPILACAĞI ZAMAN

5422 sayılı mülga KVK'nun 24/9'uncu maddesi, “*vergi tevkifatı yapanlar bir ay zarfında nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini müteakip ayın 20. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler.*” hükmündedir.

5520 sayılı KVK'nun 31'inci maddesi, “*vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır*” Hükmündedir. Muhtasar beyanname GVK'nun 98, 99 ve 100'üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Bu madde hükümleri gözönüne alındığında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bir ay içinde nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Bu durumda tevkifat **nakden veya hesaben ödendiği veya tahakkuk ettirildiği anda** yapılacaktır.

Nakden ödeme, bir değer bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini; **Hesaben ödeme ise**, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Bu durumda ödeme-yi yapanın defter ve kayıtları ile ödeme yapılanın defter ve kayıtları

ve bu işlemle ilgili tüm belgelerde tevkifata konu ödemeyi gösterir bir unsur varsa hesaben ödeme gerçekleşmiş demektir.

Tevkifatın yapılacağı diğer bir zaman da, kazanç ve iradın tahakkuk ettiği zamandır. Tahakkuk; geliri doğuran işlemin eksiksiz olarak gerçekleşmesidir. Nakden veya hesaben ödeme olmaksızın tevkifat uygulamasına, dar mükellef kurumlara, gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat ödemelerinde, her yıl satışların belli tutarı üzerinden ödenecek know-how bedellerinde yıl sonunun gelmesiyle tahakkuk esasına bağlı tevkifatın doğması örnek verilebilir.³ Bu durumda mükellefin dilerse tevkifatı tahakkuku anında dilerse nakden veya hesaben ödeme anında yapabileceği sonucuna ulaşılabilir. Ancak Yılmaz ÖZBALCI Üstadımız bu görüşe karşı çıkmaktadır. Sayın ÖZBALCI görüşünü aşağıdaki şekilde açıklamaktadır.

“Kazanç ve iradın tahakkukuna bağlı vergi kesintisini izah etmekte güçlük vardır. Gerçekte hesaben ödeme tahakkuku mutlaka içerir. Tahakkuk etmemiş bir istihkakta, ödeme mükellefiyeti normal olarak doğmaz. Tahakkukula ödeme mükellefiyetinin doğması arasında bazen uzunca bir süre geçebilir. Dolayısıyla verginin “tahakkuk” veya “hesaben ödeme” anında kesileceği ifadesi, mükelleflerin vergi kesintisini dilerlerse tahakkuk dilerlerse hesaben ödeme sırasında yapabilecekleri bir anlayışa da yol açabilir. Böyle bir düşünüş ve uygulamanın sözkonusu olamayacağı ise açıktır”

Ayrıca 5520 sayılı KVK'nun 30/1'inci maddesi uyarınca artık **avans ödemeleri** üzerinden de artık tevkifat yapılacaktır. Diğer bir deyişle avans ödemesi anı da artık tevkifatın yapılacağı zamanlardan biridir.

³ Ali TUĞLU, agm

VIII. KVK 30/7 UYARINCA VERGİ CENNETLERİ

Vergilemenin hiç olmadığı ya da çok düşük miktarda olduğu ülkeler, vergi cennetleri olarak kabul edilmektedir. OECD düzenlemeleri ise vergi cennetlerini tanımlamak için bu ifadenin yeterli olmadığını, her ülkenin kendi vergileme düzeyini serbestçe belirleyebilme yetkisinin olduğunu söylemektedir. OECD düzenlemeleri, bir ülkenin vergi cenneti olarak belirlenebilmesi için ilave olarak üç ana kriter daha belirlemiştir. Şeffaf düzenlemelerin olmaması (aynı durumdaki her vergi mükellefi için geçerli olan, açık ve tutarlı vergi yasalarının bulunmaması, muhasebe kayıtlarının düzgün tutulup denetime tabi olmaması vb.), diğer ülkelerle etkin bir bilgi paylaşımında bulunulmaması ve şirketlerin kendi ülkelerindeki düşük vergilemeden sağladıkları faydalar konusunda eksik bilgilendirmede bulunulması ve ülkede ciddi ekonomik faaliyetlerin olmaması. Bu kriterlerin birarada bulunması durumunda OECD ilgili ülkeyi vergi cenneti olarak kabul etmekte ve kara listesine almaktadır.

5520 sayılı KVK'nun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrasında, 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. Söz konusu fıkra hükmü aşağıdaki gibidir.

*“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 girmediğine 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.”

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.

Transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan (ithal edilen) mallar için yapılan ödemeler üzerinden

vergi kesintisi yapılmayacağı bir anlamda bu ülkelerde yapılacak her türlü ithalatta, öncelikle emsaline uygunluk karşılaştırması yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Taraflar arasında hiçbir ilişki bulunmasa dahi, bu satın almanın salt vergi cenneti olarak ilan edilecek ülkelerden emsal bedelin altında bir bedelle gerçekleştirilmesi, mükelleflerin ilave vergi tarhiyatına muhatap olmalarına yol açabilecektir. Bunun anlamı, sözkonusu ithalat gerçekten ticari teamüllere uygun olsa ve arada herhangi bir muvazaa olmasa dahi, %30 oranında uygulanacak vergi kesintisinin getireceği ilave maliyet dolayısıyla gerçekleşmeyecek demektir. Bunun uluslararası ticareti bozucu bir etki yaratacağı ve serbest ticaret ilkelerine aykırı bir düzenleme olduğu iddia edilebilir. Ancak unutulmaması gereken vergi cennetleriyle mücadele amacını taşıyan bu düzenlemenin bir vergi güvenlik müessesesi olduğu ve yaratılan zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla müstesna işlemlerin de göz ardı edilebileceğidir. Gerçekte de, sanayi tesisleri bulunmayan, yetişmiş personel sayısı sınırlı ve göstermelik olan, teknik altyapıdan yoksun vergi cennetlerinde muvazaa olmaksızın emsallerine göre düşük fiyatlı imalat ya da satış yapılabileceğini savunmak fazla iyimserlik olacaktır.

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.

Vergi cennetleriyle mücadele etme amacını taşıyan bu düzenleme, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme ile bir yerde çakışmaktadır. Şöyle ki, vergi cennetleriyle mücadele kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan ödeme, 7'nci madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kuruma yapılmış olabilir. Bu durum, daha sonra kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeye yol açabilir. Mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, yeni kanunun yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuyla ilgili 34'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ihdas edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, "Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanunun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz."

Vergi cennetleriyle mücadele kapsamına alınacak ülkeler, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamadığı ülkeler arasından seçilecek olup, Bakanlar Kurulu'nca vergi cenneti olarak görülen ülkeler olarak ilerleyen günlerde ilan edilecektir. İlan edilecek ülkelerin OECD tarafından vergi cennetleri olarak kara listeye (black list) aldığı ülkeler olması beklenmektedir. Bu ülkeler aşağıda sayılmış olup toplam sayısı şu an itibarıyla 35'dir. Anguilla, Andora, Antigua, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virjin Adaları, Cook Adaları, Dominika, Gibralter, Granada, Guernsey/Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Marşal Adaları, Monako, Monserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, St. Vincent, Seyşeller, Tonga, Turks and Caicos Adaları, Amerikan Virjin

Adaları, Vanuatu and Batı Samoa. Yukarıda sayılan ülkeler, çoğunluğu Karayipler ve Güney Pasifik Okyanusu'nda bulunan küçük ada devletleri olup, buralardaki şirketleşme düzeyi de fiili yapılanmadan çok posta kutularından ibarettir. Bu ülkelerin haricinde, her ne kadar OECD ile yaptıkları anlaşmalarla kara liste dışında kalsa da, Bermuda Adaları ile Cayman Adaları'nın da Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek listeye dahil edilmesi yerinde olacaktır.

IX. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN BEYANI, ÖDENMESİ VE MAHSUBU

A. Beyanı ve Ödenmesi

Dar mükellef kurumlar, kurumlar vergisi beyannamelerini Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, Türkiye'de işyerinin ve daimi temsilcinin bulunmadığı durumda ise dar mükellef yabancı kuruma kazancı sağlayanların bağlı olduğu yer vergi dairesine verirler. (KVK Md. 25/4) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. (KVK Md. 24/1) Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir. (KVK Md. 25/5)

GVK'nun geçici 67/9'uncu maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve hazine bonoları ile TOKİ ve ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde GVK geçici 67'nci madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerini dar mükellef kurumlar özel beyanname ile beyan edeceklerdir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır. (KVK Md. 25/2)

5520 sayılı KVK'nun 30'uncu maddesinin 9'uncu bendi ile dar mükellef kurumlara, vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratları için, yıllık veya özel beyanname verilmesi veya kesintiye tabi tutulmamış kazançları için verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda mükelleflere ihtiyarilik tanınmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, repo gelirleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda zorunluluk getirilmiş bulunmaktadır.

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 ise 01.01.2006 tarihinden itibaren Geçici 67'nci madde kapsamında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Geçici 67/11'nci madde uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. Geçici 67/11'nci madde uyarınca dar mükellefler 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 verebilirler. Beyan edilen gelirden, aynı tür-

den menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edebilirler. Bu durumda dar mükellef kurumların geçici 67'nci madde kapsamındaki kazançları için beyanname verebileceklerdir. Ancak 5520 sayılı KVK'nun geç. 1 maddesinin 3'üncü bendi uyarınca, dar mükellef kurumların

- Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış 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 geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları
- Bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

5520 sayılı KVK'nun geç. 1 maddesinin 3'üncü bendinde geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançlar için dar mükellef kurumların beyanname vermeyecekleri belirtilmiş ancak başka bir kazanç ve irat nedeniyle beyanname verilmesi durumunda bu kazançların beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmemiştir. Bu durumda dar mükellef kurumların gelirleri sadece GVK'nun geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlardan ibaretse dar mükellef kurumlar beyanname vermeyecekler başka gelir unsurları varsa bunun için beyanname vereceklerdir. KVK'nun 30'uncu maddesinin 9'uncu bendi ile dar mükellef kurumlar beyanname verdiklerinde ise tevkifata tabi kazanç ve iratlarını beyannameye dilerlerse dahil edeceklerdir. Ancak her

nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, repo gelirleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

5520 sayılı yeni KVK kabul edildikten sonra 01.10.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere GVK geç. 67/1-6 maddesi değiştirilmiştir. Ancak 5527 sayılı kanunla değişmeden önce de aşağıda yazılı kazanç ve iratların bir kısmı bu maddede yer almaktaydı. Bu yeni değişikliğe göre ve yukarıda yer alan açıklamalara göre dar mükellef kurumların aşağıdaki gelirleri için tevkifat yapılsa dahi yıllık ve özel beyanname verilmeyecek tevkif edilen vergi nihai vergi olacaktır.

- Menkul kıymet alım satımından, itfasından, dönemsel getirilerinden ve ödünç işlemlerinden elde edilen gelirler (GVK geç. 67/1 tevkifat %0)
- Eurobondların alım satımından, itfasından ve bunların tahsilinden elde edilen gelirler (GVK geç. 67/1-6 uyarınca tevkifat yok)
- Tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (GVK geç. 67/1-6 uyarınca tevkifat yok)
- Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İMKB de işlem gören hisse senetlerinden oluşan bir yıldan fazla süreyle elde tutulan yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (GVK geç. 67/1-6 uyarınca tevkifat yok)
- Her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile TOKİ; ÖİB tarafından çıkarılan sağlanan gelirler (Döviz ve altına endeksli

menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz) (GVK geç. 67/1 uyarınca tevkifat oranı %0)

- Mevduat faizleri (GVK geç. 67/4 uyarınca tevkifat oranı %15)
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları GVK geç. 67/4 uyarınca tevkifat oranı %15)
- Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları GVK geç. 67/4 uyarınca tevkifat oranı %15)
- Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler GVK geç. 67/4 uyarınca tevkifat oranı %15)

Dar mükellefler dilerlerse kesintiye tabi tutulmuş kazançları için yukarıdaki kazançlar hariç özel veya yıllık beyanname verebilirler. Verilen yıllık beyannameye dar mükellef kurumlar ihtiyarilikten yararlanarak yukarıdaki gelirleri ithal edebilirler. Dar mükellef kurumlar kurumlar vergisi beyannamesi vermek isterse bu beyannameyi kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içinde vereceklerdir. Ancak yukarıdaki gelirler için beyanname verilmemesi durumunda mahsup mekanizması işletilemeyecektir.

5520 sayılı KVK'nun geçici 1'inci maddesinin ikinci bendi "*Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Anılan maddeye göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyanname hesapla-*

nan vergiden mahsup edilmez.” hükmündedir. Aynı maddenin 3’üncü bendi uyarınca ise geçici 67’inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlar için dar mükellef kurumların yıllık veya özel beyannane vermelerine gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda mükelleflerin bu kazançlar için beyannameme vermeyecekleri ancak beyanname verirlerse bu kazançları beyan edebilirler ve mahsup talebinde bulunabilirler.

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 bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

B. Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Şayet dar mükellefler üzerinden kesinti yapılan gelir unsurunu beyan etmek zorundaysa, yapılan kesinti bir ön vergileme olmaktadır. Tevkifata tabi tutulan kazanç beyan edilecek tevkifat tutarı, beyan edilip hesaplanan vergi tutarından düşülecektir. Eğer tevkifata tabi kazancın beyanı zorunlu değilse ve dar mükellef kurum ihtiyari olarak beyanname vermezse, tevkif suretiyle kesilen vergi nihai vergi olur.

5520 sayılı KVK’nun 34’üncü maddesi uyarınca aşağıda yazılı ödemeleri alan kurumlar sözkonusu ödemeler üzerinden yapılan kesintileri verilen kurumlar beyannamesinde beyan ettirilen kazançlarından mahsup ederler. Mahsuben giderilemeyen, vergilerin ise mükellefe red ve iade edileceği tabiidir.

Mahsup mekanizmasında yararlanan kazanç unsurları KVK 34/1 ve Geçici 1/2 maddeleri uyarınca şunlardır.

- Yıllara sari inşaat işi sonucu edinilen istihkaklar (Geçici vergiden mahsup edilemez)
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile TOKİ; ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- Her nev'i alacak faizleri
- Senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alemeti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınacak bedeller
- Mevduat faizleri
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları
- Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları
- Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler
- Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergiler bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi

sinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz. (KVK Md. 34/3)

1. Genel Esaslar

5520 sayılı KVK'nın 34'üncü maddesinde, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık, bu yetkisini kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi olan ticari kazanç elde eden dar mükellefler geçici vergi beyannamesi veririler. Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde (Yıllara sari inşaat işi nedeniyle edinilen istihkaklar hariç) bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Kesinti yoluyla veya geçici vergi yoluyla ödenmiş ve kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen vergilere ilişkin bilgiler vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin sözkonusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

Öte yandan yapılacak vergi kesintilerinin kesintiyi yapanların kayıt ve hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir. Burada kayıt ve hesaptan kastedilen mükellefin vergi mevzuatı uyarınca tutması gereken defter ve belgeleridir. Ancak defter tutma zorunluluğu bulunmayan ve tevkifat yapmak zorunda bulunan kuruluşlar bu tevkifatı kullandıkları belgelerinde göstereceklerdir.

5520 sayılı KVK'nun 34'üncü maddesinin 7'nci bendine göre mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

Kesinti yoluyla veya geçici vergi yoluyla ödenmiş ve kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen vergilerin iadesi 252 seri no.lu GVK genel tebliğinde düzenlenmiştir.

2. Kesilen Vergilerin Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu veya Mükellefe Nakden İadesi

a. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Bunun için, mahsup talebinin, dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin bir tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli ola-

caktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmesi ya da sair nedenlerle İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde, diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda, mahsup talepleri, dilekçe eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağıının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde, mahsup talebi sonraki dönemlerde verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, VUK'nun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

b. Nakden İade

Nakten iade taleplerinin, dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirası (10.000.-YTL) geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte;

Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücret-

lere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının, diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin, serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusundan ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı (10.000.-YTL) aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım VUK'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 milyar liraya (10.000.-YTL) kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla, teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi, teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız), paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya (100.000.-YTL) kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş ye-

minli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir, talebinin 100 milyar lirayı (100.000.-YTL) aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın, üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir. İade talebinin kısmen, mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla, talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

5520 sayılı KVK'nun geçici 1'inci maddesinin ikinci bendi "*Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.*" Hükmündedir. Bu durumda her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile TOKİ; ÖİB tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden (Banka ve aracı kurumlarca ödenenler hariç) sağlanan gelirler için kesinti suretiyle ödenen verginin %15 lik tevkifat oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutardan fazlası mahsup edilemez.

X. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 8/3'ncü maddesi uyarınca mükellef tabiri sorumlu için de şamil olacaktır.

Bu tanımdan hareket edildiğinde; vergi sorumlusu yaptığı vergi tevkifatı sonucu kestiği, vergiyi vergi dairesine kendi adına yatıracak ancak verginin asıl borçlusu hesabına işlem yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 107'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile tevkif edilen vergiler vergiyi kesen vergi sorumlusu adına tarh edilecektir. Görüldüğü üzere kanun koyucu vergiyi keserek ödenmesi gereken vergi sorumlusunu vergi kanunlarının uygulanması yönünden mükellef gibi kabul etmiştir. Verginin beyan edildiği muhtasar beyannamede sorumlu adına düzenlenmektedir.

Öte yandan kanun koyucu vergi kesenleri verginin eksiksiz ve tam olarak ödenmesinden sorumlu tutmuştur. VUK'nun 11'inci maddesinin 1. ve 2. fıkra hükümleri aşağıdaki gibidir.

“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve diğer ödemeleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.”

Yukarıdaki hükümler uyarınca vergi sorumluları yaptıkları veya yapacakları ödemelerden verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve buna ilişkin diğer ödemeleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Yoksa sorumlular verginin asıl borçlusu durumunda olan mükelleflerin yerine getirmeleri gereken beyan ve diğer ödemelerden sorumlu değildirler. Zira vergi sorumlusunun görevi vergi kesintisini yapmak ve kesilen vergiyi vergi dairesine beyan edip ödemekte sona ermektedir. Vergi sorumlusunun görevini tam ve eksiksiz yerine getirmesiyle de sorumluluğu ortadan kalkar.

XI. ÇİFTE VERGİLEMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ UYGULANMASI

Geçici 67 inci maddede düzenlenmiş olan tevkifat uygulamalarında, tevkifata konu geliri elde etmiş olan kişinin mukim olduğu ülke ile yapılmış ve yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri önem arz etmektedir. Dar mükellef kişi/kurumların, Geçici 67 nci madde kapsamında Türkiye'deki finansal araçlara kendileri veya yurt dışındaki portföy yönetim şirketleri vasıtasıyla yatırım yapabilmeleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeleri için vergi kimlik numarası almaları gerekmektedir.

Vergi kimlik numarası alınabilmesi için dar mükellef gerçek kişilerin pasaportlarının noter onaylı bir örneği ya da vergi dairesi yetkililerince onaylanmak üzere, aslı ve fotokopisini, dar mükellef kurumların ise kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkede bulunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneğini veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti vatandaşları için nüfus cüzdanının ibrazı yeterli olacaktır.

Ayrıca, bankalar ve aracı kurumlar ile saklamacı kuruluşlar kendilerine işlem yapmak için müracaat eden ancak vergi kimlik numarası ibraz edemeyen yabancı müşterileri için, 07.11.2003 tarih ve 48244 sayılı Genel Yazımız ekinde bulunan “Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu”nu doldurmak suretiyle toplu olarak vergi kimlik numarası alabileceklerdir. Bankalar ve aracı kurumların bu şekilde toplu olarak vergi kimlik numarası alabilmeleri için, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca vergi dairesine sunulması gereken bu belgeleri, “Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu”na ekleyerek İstanbul Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne göndermeleri gerekmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanılabilmesi için ise ilgili ülkenin yetkili makamları tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesinin aslının ve tercüme bürolarınca tercüme edilmiş örneğinin ilgili vergi dairesine, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla veya doğrudan ibraz edilmesi gerekmektedir. Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olup, söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerekmektedir. Vergi dairesince, kişi/kurumun hangi ülkenin mukimi olduğunu da gösterecek şekilde bir kodlama yapılmak suretiyle vergi kimlik numarası oluşturulacak, bu şekilde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerinden yararlanılması mümkün olacaktır.

Ülkemiz ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümlerinden yararlanmak suretiyle Türkiye’de elde ettiği kazançta tevkifat uygulanmamasını veya düşük oranda tevkifat uygulanmasını talep eden diğer ülke mukiminin, Anlaşmaya taraf devlette o dönemde mukim olarak tam mükellefiyet esasında tüm dünya kazançları üzerinden vergilendirildiğini belirten, Anlaşmanın 3’üncü

maddesinde tanımlanan yetkili makam tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesinin aslını ve tercüme bürolarınca tercüme edilmiş örneğini tevkifat uygulamasından önce ilgili vergi dairesine, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla veya doğrudan ibraz etmesi gerekmektedir.Tevkifat uygulamasından önce bu belgenin ibraz edilmemesi halinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri dikkate alınmadan % 15 oranı uygulanmak suretiyle tevkifat yapılacaktır. Ancak bu durumda dahi sonradan söz konusu Mukimlik Belgesinin ibrazı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri ve iç mevzuatımız hükümleri doğrultusunda yersiz olarak tevkif suretiyle alınan verginin iadesi talep edilebilecektir. Bu durumda iade işlemi, vergi dairesince, gelir sahibine ödenmek üzere tevkifatı yapmakla sorumlu olan banka ve aracı kurum adına yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinden yararlanacak kişi ve kurumlardan, alım-satımını yaptıkları veya getirisini tahsil ettikleri Türk menkul kıymetleri bakımından, uygulanacak anlaşma hükümlerine göre gerçek hak sahibi (Beneficial owner) olduklarına dair ilgili ispat edici belgelerin ibrazını da isteyebilecektir. Bu belgeleri Maliye Bakanlığının tayin edeceği sürede ibraz etmeyen veya bu belgeler ile veya başkaca bir suretle gerçek hak sahibi olmadığı tespit edilenler bakımından zamanında tahakkuk ve tahsil edilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

SONUÇ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Söz konusu kanunun 15’inci maddesiyle kurumlara nakden ve

hesaben yapılan bazı ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece tam mükellef kurumlara yönelik olarak daha önce GVK'nun 94'üncü maddesi uyarınca yapılan vergi tevkifatı müessesesi buradan alınmış KVK'nun 15'inci maddesinde düzenlenmiştir. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile daha önce mülga 5422 sayılı KVK'nun 24'üncü maddesiyle uygulanan dar mükelleflere yönelik yapılan tevkifat uygulaması sürdürülmüştür. Bu uygulama sözkonusu kanunun 30'uncu maddesine alınmıştır. Bu maddeyle dar mükellef kurumlara nakden ve hesaben yapılan bazı ödemelerden vergi kesintisi yapılacağına hükmedilmiştir. Bu yazımızda 5520 sayılı KVK'nun 15'inci maddesiyle uygulamaya konulan tam mükellef kurumlara yönelik vergi tevkifatı müessesesi ile aynı kanununun 30'uncu maddesine alınan dar mükelleflere yönelik vergi tevkifatı müesseselerini açıklamaya çalıştık.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Burhan GÜNDOĞDU, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tam Mükellef Kurumlara Yönelik Olarak Yapılacak Vergi Tevkifatı, www.vergi.tc
2. Burhan GÜNDOĞDU, Dar Mükellef Kurumlara Yönelik Vergi Tevkifatı, www.vergi.tc
3. Burhan GÜNDOĞDU, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Getirdikleri”, www.vergi.tc
4. Himmet KARADAĞ, “Kurumlar Vergisi Kanunu 24'üncü Madde Uygulamasında Serbest Bölgeler Ve Bu Bölgelerden Hizmet İthalatında KDV Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, Sayı 254 (Ekim 2002)
5. Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık Ankara, 2006
6. Ali TUĞLU, “Dar Mükellef Kurumların Elde Ettiği Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü Maddesine Göre Yapılan Vergileme”, *Vergi Dünyası*, Sayı 243 (Kasım 2001)
7. Hüseyin YALÇIN, Erkan GÜRBOĞA, “Stopaj” Kılavuz Yayınları, İstanbul 1997
8. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi
9. 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği