

KURUMLAR VERGİSİ

KANUNU

Ali Haydar YILDIRIM
Gelirler Baş Kontrolörü

Serbüent BAYRAK
Gelirler Baş Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 291
ANKARA - 2006
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2006 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Gurup Matbaası
(0.312) 384 73 44

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 bilgilenebilirliğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

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

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2006-7 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Baş Kontrolörleri Ali Haydar Yıldırım ve Serbüent Bayraktar tarafından hazırlanan "**Kurumlar Vergisi Kanunu**" 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

I- MÜKELLEFİYET	1
1.1 Konu ve Mükellefler	1
1. Verginin Konusu	1
2. Mükellefler	2
A- Sermaye Şirketleri	2
B- Kooperatifler	3
C- İktisadi Kamu Kuruluşları	3
D- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	5
E- İş Ortaklıkları	7
3- Tam ve Dar Mükellefiyet	8
1.2 Muafiyet ve istisnalar	13
1. Muafiyetler	13
A- Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri	13
B- Kooperatiflere İlişkin Muafiyetler	15
C- Diğer Muafiyetler	17
D- Kaldırılan Muafiyetler	19
2- İstisnalar	20
A- İştirak Kazancı İstisnası	21
B- Yurt Dışı İştirak ve Şube Kazançları İstisnası	21
C- Yurt Dışı İnşaat Kazançları İstisnası	24
D- Uluslararası Yatırım Şirketi İştirak Hissesi Satış Kazancı	25
E- Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	26
F- Eğitim ve Öğretim Kazançları İstisnası	31
G- Risturn İstisnası	32
H- Yatırım Fon ve Ortaklıklarına Ait İstisna	33
I- Emisyon Primi İstisnası	34

J- Rüşhan Hakkı Satış Kazancı	.35
K- İstisna Kazançlara İlişkin Giderler	.36
II- TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLEME	.37
2.1 Matrahın Tayini	.37
1. Safi Kurum Kazancı	.37
2. Kontrol Edilen Kurum Kazancı	.38
3. İndirilecek Giderler	.41
4. Zarar Mahsubu	.46
5. Diğer İndirimler	.48
A- “Ar – Ge” İndirimi	.48
B- Sponsorluk harcamaları	.49
C- Bağış ve yardımlar	.50
6. Kabul Edilmeyen İndirimler	.53
7. Örtülü Sermaye	.56
A- Tanım	.56
B- İlişkili Kişi	.56
C- Borç/Özsermaye Kıyaslaması	.57
D- Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	.58
E- Dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar	.59
F- Genel Değerlendirme	.62
8. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	.63
A- Tanım	.63
B- İlişkili kişi tanımı	.64
C- Emsallere Uygunluk İlkesi	.64
D- Örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması	.68
E- Genel Değerlendirme	.68
2.2 Beyan	.71
1. Beyan Esası	.71

2. Vergi Kesintisi	72
1- Genel :	72
2- Kar Payı ödemeleri üzerinden stopaj	74
3- Yatırım Fonlarının kazançları üzerinden stopaj	75
4- Hesaben ödeme ve brüt tutarın esas olması	75
5- Vergi Kesintisinin Beyanı ve Ödenmesi	76
6- Mükerrerliği Önleme hükmü :	76
2.3 Verginin Tarhı	77
Vergilendirme Dönemi ve Tarhiyat	77
2.4 Tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi:	78
1. Tasfiye	78
A- Genel	78
B- Tasfiye Beyannamesi:	78
C- Tasfiyede Zamanaşımı ve Tasfiyeden Vazgeçilmesi	80
D- Tasfiye Karı	80
E- Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları	82
2. Birleşme	83
A- Genel :	83
B- Kurumlar Vergisi Açısından Birleşme	86
3. Devir	86
4. Bölünme	88
5. Kısmi Bölünme Ve Hisse Değişimi	90
2.5 Verginin Ödenmesi	91
III- DAR MÜKELLEFIYET ESASINDA VERGİLEME	93
3.1 Matrahın Tayini	93
1. Safi Kurum Kazancı	93
2. Kabul Edilmeyen İndirimler	94
3. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti	95

3.2 Beyan	96
1- Dar mükellefiyette yıllık beyan ve ödeme	96
2- Dar Mükellefiyette özel beyan ve ödeme	97
A. Genel	97
B. Özel beyannamenin verileceği vergi dairesi	98
3.3 Vergi kesintisi	99
1. Genel	99
2. Dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları	101
3. Dar mükellef kurumlar bünyesinde yapılan kesinti	102
4. Vergi cennetlerinde faaliyet gösterenlere yapılan ödemelerden yapılacak kesinti	102
5. Dar mükellef kurumlardan yapılan kesintilerin beyanı ve ödenmesi	103
IV- ORTAK HÜKÜMLER GEÇİCİ MADDELER	104
4.1 Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı	104
4.2 Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	105
4.3 Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu	108
1. K.V.K Madde 15 Uyarınca Yapılan Kesintilerin Mahsubu	108
2- K.V.K. Madde 30 Uyarınca Yapılan Kesintilerin Mahsubu	109
3. Geçici Verginin Mahsubu :	111
4. G.V.K Geçici 67. Madde Uyarınca Yapılan Kesintinin Mahsubu	111
5. Mahsup Sonrası Kalan Tutarın İadesi	112
4.4 Muafiyet İstisna ve İndirimlerin Sınırı	113
4.5 Kurumlar Vergisi Kanununda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler	113
4.6 Kurumlar Vergisinde Maliye Bakanlığına Tanınan Yetkiler:	116
4.7 Yürürlük	118
YARARLANILAN KAYNAKLAR	119

I – MÜKELLEFİYET

1.1 Konu ve Mükellefler

1. Verginin Konusu

Kurumlar vergisinin konusunu, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları oluşturmaktadır. Söz konusu gelir unsurları ise;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücret,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul Sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Tüm bu sayılan gelirler bir kurum bünyesinde elde edildiğinde ise **“kurum kazancı”** olarak kabul edilmektedir. K.V.K’nun 1 inci maddesinde, kazançları bu kanuna göre vergiye tabi tutulacak mükellefler sayılmaktadır. Buna göre;

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıklarının,

Kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından, tüzel kişiliğin bulunup bulunmamasının da bir önemi bulunmamaktadır

2. Mükellefler

A – Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketleri, 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlardır

Bununla birlikte, eshamlı komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, komanditer ortağın hissesine yönelik bulunmaktadır. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı ise bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulur.

Türk Ticaret Kanununda sayılan kolektif ve komandit şirketler şahıs şirketleri olarak nitelendirilmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Kolektif ve komandit şirketlerin, şirket itibarıyla de gelir vergisi mükellefiyetleri de yoktur. Bu şirketlerin ortaklarının gelir vergisi itibarıyla mükellefiyeti bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonlar Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye şirketi sayılmaktadır

Kurumlar vergisi uygulamasında, yatırım fonlarına ait vergisel yükümlülükler fonun kurucusu ya da kurucuları tarafından yerine getirilecektir. Bir başka deyişle, yatırım fonlarında tarhiyatın muhatapı fon kurucusudur.

B – Kooperatifler :

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler kurumlar vergisi mükellefidirler. Bu çerçevede hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda, tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilmektedir.

Ancak, okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında kooperatif sayılmamaktadır, dolayısıyla bunların kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmayacaktır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, bu kooperatifler, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınmaktadır.

C – İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari sınai ve zirai işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olurlar. Aynı şekilde yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketi ve kooperatif dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de kurumlar vergisinin kapsamında bulunmaktadır.

İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

Bağlılık: İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade etmektedir.

İşletme Özelliği: İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa (tedavül) ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilebilir.

Devamlılık: Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir. Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa yapılmış olsa da devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,

- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına, bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşları için vergisel sorumluluklar, bağlı bulunan kamu tüzel kişilikleri tarafından yerine getirilecektir.

D – Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve kooperatif ya da sermaye şirketi statüsünde de bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların, şartların oluşması halinde iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinin mükellefi olmaktadır.

Dernek ya da vakıfların tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletme-

lerine ilişkin olarak yapılacak tarhiyatlarda muhatap, ilgili dernek ya da vakıftır

İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri; bağlılık, işletme özelliği, devamlılıktır Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir

Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına,

bakılmaksızın, yukarıda belirttiğimiz şartları taşımaları halinde vergiye tabi tutulurlar.

Öte yandan, KVK uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılmaktadır Bu şekilde, dernek ya da vakıf niteliğindeki bu kurum ve kuruluşlara bağlı iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında değildirler. Ancak söz konusu kuruluşlar, iktisadi işletmele-

rinin bulunması durumunda, her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

E – İş Ortaklıkları

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin kurumlar vergisi mükellefleriyle veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, *istenilmesi halinde* iş ortaklıkları olarak da kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanı bulunmaktadır. Bu durumda söz konusu ortaklık, tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir¹ (Yeni Kanun ile iş ortaklıkları konusunda getirilecek düzenlemenin de aşağıda yer alan unsurları taşıma ihtimali yüksek bulunmaktadır) :

- a) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- b) Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- c) İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- d) Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- e) İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,

1 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Sıra no 31 İnteraktif CD 2006 (Mevlüt ÖZER Gelirler Başkontrolörü)

- f) İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- g) Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- h) İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ı) Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi,

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesi ihtiyaridir. Bu nedenle başlangıçta iş ortaklığı kurulurken iş ortaklığının mükellefiyet şeklini belirtmesi gerekmektedir. İş ortaklığı işe başlamaya ilişkin bildirimde bulunurken kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğini beyan etmez ise, adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis edilecektir.²

3 – Tam ve Dar Mükellefiyet

Kurumların, kanuni ya da iş merkezinin bulunduğu ülkenin tespiti, kurumlara uygulanacak vergilendirme rejimi bakımından önemli bulunmaktadır. Zira, Türkiye’de kazanç elde eden kurumlar kanuni ya da iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Vergi uygulamasında, kanuni merkez ve iş merkezi aşağıdaki tanımlarla ifade edilmektedir:

² TÜRMOB Sirküler Rapor 2006 – 6 Mustafa Dündar Gelirler Başkontrolörü

Kanuni Merkez : Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş Merkezi : İş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Tanımları bu şekilde yaptıktan sonra, tam ve dar mükellef kavramlarının neyi ifade ettiği hususunu belirtelim.

Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Bir başka deyişle, kanuni ya da iş merkezinden her hangi biri Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef sayılacak ve yurt içinde ya da dışında verginin konusuna giren her türlü kazançları üzerinden vergiye tabi tutulabileceklerdir. Bununla birlikte, Türkiye’de kazanç elde etmekle beraber, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar ise dar mükellefiyet esasında ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecektir.

Dar mükellef kurumlar için kurum kazancı gelir vergisi konusuna giren aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmakta ve kazancın Türkiye’de elde edilip edilmediği yine aşağıda belirteceğimiz esaslara göre belirlenmektedir:

a- Ticari Kazanç :

Dar mükellef bir kurumun Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmesi için aşağıdaki iki şarttan her hangi birinin varlığı gerekmektedir.

- Kurumun, Türkiye’de Vergi Usul Kanununda tanımlanan iş yeri olmalı ve kazanç bu işyeri vasıtasıyla elde edilmelidir

İş Yeri - Vergi Usul Kanunu Md. 156 : Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri; dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

- Kurumun, Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununda tanımlanmış daimi temsilcisi olmalı ve kazanç bu temsilciler vasıtasıyla elde edilmelidir.

Daimi Temsilci - Gelir Vergisi Kanunu Md. 8 : Daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayri muayyen bir müddetle veya müteadit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

Ancak, bu şartları taşıyıcılar dahi; kurumların, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Türkiye’de satmaktan maksat ise, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır. Yani, bir yabancı kurumun Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik faaliyette bulunması, bu malların hiç bir surette Türkiye’de satılmaması halinde, teknik olarak kazanç ve vergi doğmayacağı kabul edilmektedir. Bununla birlikte, 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.

b- Zirai Kazanç : 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. Bununla birlikte, yabancı bir kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır, zira işyeri tanımlı zirai iş yerini de kapsamaktadır ve bu nedenle de kazanç ticari nitelik kazanmaktadır. Dar mükellef bir kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde etmesi ancak ortaklık halindeki zirai işletmelerde dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançlar için geçerli olabilmektedir.

c- Serbest Meslek Kazancı : Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de serbest meslek kazancı elde edebilmesi için, için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de de-

ğerlendirilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olur

Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi ve - ya karından ayrılmasıdır.

d- Gayrimenkul Sermaye İradı : Dar mükellef yabancı kurumların, taşınmazları, hakları ve taşınır malları Türkiye’de kiralamalarından elde ettikleri iratlar dar bu kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarını teşkil etmektedir.

Bu tür kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

e- Menkul Sermaye İradı : 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 kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır.

Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye’deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, ticari kazanç kazanç olarak vergilendirilecektir.

f- 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.

1.2 Muafiyet ve İstisnalar

1 . Muafiyetler

Kurumlar vergisi kanununun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar, tüzel kişiliklerinin olup olmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi olmak zorundadırlar. Ancak kanun koyucu vergisel düzenlemeleri ele alırken sadece ekonomik verileri göze alarak vergileme yapamaz. Bu noktada, bazı kurum ve kuruluşların yapısı icabı, uğraştığı faaliyet alanına bağlı olarak vergileme dışında bırakılması genel toplum refahı açısından zorunludur. Bu nedenle bazı kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Muafiyet tanınan kurumlar kanun metnindeki sırasına uygun olarak aşağıya alınmıştır

A -Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispensar, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, da-

rölaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar (Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır).

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukleri ile askeri kışlalardaki kantinler (Bu muafiyetle sözü edilen, askeri kışlalarda açılan ve burada kalanların bu süre içinde ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinlerdir Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı ekonomik hacmi dar dışarıya satış yapılmayan dolaşısıyla rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerler olmalıdır Bu amacı aşan kantinlerin vergi kapsamına alınabileceği unutulmamalıdır).

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri (Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmemektedir).
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri (Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır),
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

ı) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

B – Kooperatiflere İlişkin Muafiyetler

Muafiyetler içinde eski düzenlemelerden farklı olarak en çok değişiklik kooperatiflere ait muafiyetin düzenlendiği bentte yapılmıştır. Özellikle kooperatif adı altında faaliyette bulunup, muafiyet hükümlerinden faydalanan ve bu nedenle haksız rekabete yol açan, görünüşte kooperatiflerin yapılan değişiklik ile muafiyet şartları ağırlaştırılmakta tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinde ise tamamen kaldırılmaktadır.

Kooperatifler yeni düzenleme ile kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için , ana sözleşmelerinde aşağıdaki hususlara

yer vermeleri gerekmektedir. (üst birliğe üye olma şartına yeni düzenlemede yer verilmemiştir. Bu düzenleme, özellikle bu cenahta yer alan kişilerce olumsuz bir düzenleme olarak nitelendirilmiş, kooperatiflerin üst birlik denetiminde olmasının kooperatifçilik için gerekli olduğunu belirtmişlerdir.)

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Yalnızca ortaklarıyla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir. Bununla birlikte;
- Yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmesi için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten; kuruluşlarından, söz konusu yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunların ilişkili olduğu kişilere ya da bu sayılanlarla işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi ve yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir.
- Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı verecek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacaktır

Yapı kooperatiflerinde yıllardır yaşanan ve haksız rekabete yol açan durumun önüne geçilmek istenmiştir. Esas faaliyet konusu inşaat yapıp satmak olan ve piyasada “yap-sat” çı olarak nitelendirilen

müteahhitler normal ticari faaliyetlerini kooperatifmiş gibi göstererek hiç hakları olmadığı halde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaktaydılar. Yapılan düzenleme ile gerçek müşterilerini, göstermelik olarak kooperatif üyesiymiş gibi gösteren ve inşaat tamamlandığında kooperatifi fesh eden müteahhitler, bu yol ile kurumlar vergisi kadar avantaj sağlamakta ve aynı konuda faaliyet gösteren diğer mükelleflere karşı haksız rekabet yapmış oluyordular. Yeni düzenleme ile ilişkili kişilerin inşaat sona erece kadar kooperatif yönetiminde ve denetiminde olmaması ile görünüşte kooperatif adı altında faaliyette bulunulması güçleşecektir.

Bunun yanı sıra, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda geçici bir maddeyle yapılan düzenlemeyle, muafiyet şartlarını taşımayan yapı kooperatiflerinin, gereken şartları 2006 yılı sonuna kadar sağlayamamaları halinde, muafiyetin 1.1.2006 tarihi itibarıyla sona ereceği belirtilmiş bulunmaktadır. Bu şekilde, yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf tutulmasına ilişkin sınırlamalara uymaları için kooperatiflere 2006 yılı sonuna kadar bir süre verilmiş olmaktadır.

C – Diğer Muafiyetler

1 - Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinde faaliyet gösteren bazı iktisadi işletmeler aşağıdaki şartlar dahilinde vergiden muaf olabilmektedirler;

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak veya ortak ihtiyaçlarını (arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi) karşılamak için kurulmuş olmalıdır.
- Kamu kurumları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte kurulmuş olmalıdır.
- Kazancın istisnasız tamamı organize sanayi bölgeleri veya küçük

sanayi sitelerinin ortak ihtiyaçları için kullanılmalıdır Kazanç başka bir amaca tahsis edilmemelidir.

Organize sanayi sitelerine ve küçük sanayi sitelerine yönelik bu muafiyet hem KOBİ'lerin kuruluş aşamasında alt yapı sorununun daha az maliyetle karşılanabilmesine olanak sağlayacak hem de yatırımların küçük ya da büyük hiç fark etmez belirli alanlara kanalize edilmek suretiyle kentleşme ve kentleşmenin alt yapısına yardımcı olmasını sağlayacak ve keyfi olarak rant sağlanabilecek yerler yerine, tahsis edilen bölgelere yatırım yapılmasını teşvik edecektir

2 - Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtılmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, kurumlar vergisinden muaf bulunmaktadır. KOBİ'lere yönelik getirilen bu muafiyet hükmünün uygulamasının olup olmadığının veya bu şekilde bir kurumdan finansman ihtiyacını karşılayan işletmenin mevcudiyeti tam olarak bilinmemekle beraber yaptığımız araştırmada olumlu bir sonuca ulaşamadığımızı söyleyebiliriz.

3 - Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, yalnızca bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, vergiden muaf bulunmaktadır. Bu muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar ise Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

4 - Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde

bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

D – Kaldırılan Muafiyetler

Kanunun genel gerekçesinde açıkça değinildiği üzere, bu kanuni düzenlemenin yapılma amaçlarından biri de kanunda çok fazla sayıda kuruma verilmiş olan muafiyetlerin haksız rekabete yol açması sebebiyle bunların azami olarak sınırlanması ve kurumlar arasında yaşanan eşitsizliğin giderilmesi olduğu açıkça belirtilmiş olmasına karşın bu konuda gerekli adım atılmamıştır Muafiyetler eski düzenlemede olduğu gibi neredeyse aynen korunmuştur. Ancak düzenlemeden nasibini alan kurumlar ise aşağıya alınmıştır

1- Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryum ile münhasıran kanser cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler sadece kamu idare ve kuruluşları tarafından açılırsa muafiyetten yararlanabilecektir. Özel sektör tarafından yukarıda belirtilen hastaneler açılması durumunda muafiyet söz konusu olmayacaktır

2 – Özel kanunlarla veya Devletin kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar. Artık kurumlar vergisinde düzenleme yapılmadan kurumlar vergisinden muaf olamayacaktır. Bu düzenleme, kanunların bütünlüğüne yönelik güzel bir adımdır Çünkü bir kanunu ilgilendiren muafiyet ilgili kanun yerine başka bir kanun içinde düzenlenmesi durumunda uygulamada karışıklıklara sebebiyet vermektedir. Ancak bu düzenleme, evvelden var olan kazanılmış hakların yitirilmemesi için geçici madde ile geçiş dönemine ait sorunlar ortadan kaldırılmak istenmiştir.

3 – Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı KarayollarıTrafik kanununun 131. maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı

faaliyetlerinde bulunan müesseseler artık kurumlar vergisinden muaf olmayacaktır. Yasalaşma sürecinde, T.B.M.M. görüşmelerinde bu muafiyete ait değerlendirme yapan milletvekilleri bu değişikliğin verginin tabana yayılmasına çok katkı sağlamayacaklarını ifade etmişlerdir.

4 – Diğer günlük gazetelerin yayımlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait müesseselere ait muafiyet kaldırılmıştır. Günümüzde uygulaması bulunmayan bir durumun kanun metninden ayıklaması yapılmıştır

5 – İl özel idareleri ve belediyelerin işlettiği soğuk hava depolarına ait muafiyet kaldırılmış ve bu muafiyet sadece köylere tanınmıştır

6 – Genel yönetim kapsamındaki idarelerin işletmiş olduğu ve yine piyasa şartları içinde haksız rekabete yol açtığı açık olan kantinlere ait muafiyet kaldırılmış sadece askeri kışlalar içerisinde yer alan kantinlere ait muafiyet korunmuştur.

7 – Son olarak, Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına karşın uzun seneler muafiyet hükümleri içerisinde yer alan dernek ve vakıflara ait hükmü herhangi bir işlerlik taşımaması sebebiyle kanun metninden çıkartılmıştır

2 – İstisnalar

Bir önceki “Muafiyetler” bölümünde kısaca değinildiği üzere kanun değişikliğinin gerekçelerinden biri, istisnaların azaltılarak mümkün mertebe haksız rekabete sebep olan düzenlemelere kanunda yer verilmemesidir. Ancak bu ilke yol gösterici olmasına karşılık, günümüzün zorlu ekonomik koşulları ve ülkemizin ihtiyacı olan kaynaklar ve kurumların tam gelişememiş mali yapılarının belirli is-

tisnalar ile teşvik edilerek güçlendirilmesi zorunluluk olmuştur. Özellikle son yıllarda dış ülkelere yatırımcı olarak giden ülkemiz müteşebbislerinin yurt dışında yaratmış olduğu kaynaklarını ülkeye transfer edilebilmesine olanak sağlamak, yurt dışı iştirak ve şube kazançlarına ilişkin istisnaların yer aldığı 5228 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeleri biraz daha kolaylaştırarak daha uygulanır hale getirilmesine imkan sağlayabilmek gerçek amaç olmuştur.

A – İştirak Kazancı İstisnası

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul tarihi olan 1949 yılından beri kanun metninde yer alan ve aslında bir kazancın mükerrer olarak iki kurumda vergilemesini önlemek için getirilmiş olan iştirak kazancı istisnası aynı şekilde korunmakla beraber, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları da iştirak kazancı olarak değerlendirilecek ve kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için ise iştirak kazancı istisnası uygulanmayacaktır.

B – Yurt Dışı İştirak ve Şube Kazançları İstisnası

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak ve şube kazançları, ancak belli koşulların varlığı halinde vergiden istisna olacaktır. Bu şartları şu şekilde sıralayabiliriz.

Şirket Türü: Kanuni ya da iş merkezi yurt dışında bulunan iştirak edilen şirket anonim ve limited şirket olmalıdır. Kurum olarak sayılmakla beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının istisnadan yararlan-

ması mümkün değildir. Niteliği anonim veya limited şirket olmakla beraber ismi farklı bir şirket olması önemli olmayacaktır (**sadece iştirak kazançları için geçerli**)

İştirak Oranı: İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması gerekmektedir. (**sadece iştirak kazançları için geçerli**)

Süre: Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payı kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulmuş olmalıdır Yani, ödenmiş sermayenin % 10'u oranındaki iştirak koşulu bütün bir yıl boyunca devam ettirilmiş olmalıdır. 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. (**sadece iştirak kazançları için geçerli**)

Türkiye'ye Transfer: İştirak ve şube kazancı, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmelidir.

Vergi Yükü: Yurt dışı iştirak ve şube kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.

Vergi yükü ise; iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Vergi yükü hesaplanırken öncelikle, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancı tespiti yapılacaktır. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir karın bir unsuru olarak kabul edilecektir. 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, ticari kurum kazancının 750, KKEG 250 olduğu ve vergiye tabi kazancın 1000 olduğunu ve vergi oranında %20 olduğunu düşünürsek ortaya çıkan vergi yükü şu şekilde hesaplanacaktır. $1.000 \times \%20 = 200$ vergi dağıtılabilir kar $750 - 200 = 550$ olacaktır. Buna göre bu kazanç üzerindeki vergi yükü $200/750 = \%26$ olarak hesaplanacağından bu kazançtan elde edilecek iştirak kazançları istisnadan yararlanabilecektir. Bu şekilde hesaplanacak vergi yükünün %15'in altında kalması durumunda söz konusu kazançlar üzerinden iştirak kazancı istisnasından yararlanmak mümkün olmayacaktır.

- İştirak edilen şirketin veya yurt dışı şubenin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, diğer şartlar aranacak olmakla beraber, % 15'lik vergi yükü şartı yerine iştirak edilen kurumun veya yurt dışı şubenin 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. Kar dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınabilecektir.

C – Yurt Dışı İnşaat Kazançları İstisnası

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlardan, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kısmı Türkiye’de vergiden istisna bulunmaktadır.

Bu istisna hükmünde yapılan değişiklik yurt dışında yapılacak inşaat onarım, montaj ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda bu durumun ana sözleşmede belirtilmesi ve fiilen de bu amaç dışında başka bir faaliyetin bulunmaması şartıyla önceki bölümde belirtilen iştirak kazançları istisnasının uygulanabilmesi için aranan koşullara gerek duymaksızın anılan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Uygulamada tartışmalı olan ve sorunlara neden olan bir husus kanun gerekçesinde ele alınmak suretiyle açıklanmaya çalışılmıştır. O da şudur ki, inşaat işleri arasında sayılan teknik hizmetlerden gerekçede proje çizimi örnek olarak alınmıştır. Türkiye’den çizilen ve sanal ortamda yurt dışına ulaştırılan projenin yurt dışında devam eden bir iş olmadığı ve bu sebeple yurt dışı inşaat kazancı istisnasından yararlanmaması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Ancak elektronik ortamın bu denli geliştiği günümüzde kazancın elde edildiği yer belirlenebilmesi hayli güçleşecektir. Şöyle ki bir Türk müteşebbis internet üzerinden Avustralyadan aldığı malları Amerika’ya satması ve kazanç elde etmesi halinde burada elde edilen kazanç hangi ülkenin vergileme alanına girecektir. Daha doğrusu vergileme hakkı hangi ülkenin olacaktır? Belki de önümüzdeki yıllarda yaşanacak en büyük sorun bu noktada oluşacak ve ülkelerin vergileme alanları çok iç içe girdiğinden kazancın elde edildiği ülkede vergilenebilmesi oldukça güçleşecek, ülkeler arasında rekabete ve çekişmeye neden olacaktır.

D – Uluslararası Yatırım Şirketi İştirak Hissesi Satış Kazancı

Ülkemizde tam mükellefiyet esasında vergilendirilen ve faaliyeti ağırlıklı olarak yurt dışı iştiraklerinden oluşan kurumların yurt dışı iştirak kazançlarından elde edecekleri kazançlar aşağıdaki şartlar çerçevesinden kurumlar vergisinden istisna olacaktır:

- Uluslararası yatırım şirketi anonim şirket olmalı ve kanuni yada iş merkezi Türkiye’de bulunmalı,
- İştirak edilmiş şirketlerin kanuni ya da iş merkezi Türkiye’de olmamalı,
- İştirak edilmiş yurt dışındaki şirket anonim ya da limited şirket niteliğinde olmalı,
- İştirak hisseleri en az iki tam yıl süreyle Uluslararası yatırım şirketinin aktifinde kayıtlı olmalı,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, Uluslararası yatırım şirketinin aktif toplamının (nakit ve benzeri varlıklar dışındaki) % 75 veya daha fazlası yukarıdaki özelliklere sahip iştiraklerden oluşmalı ve bur durum aralıksız olarak en az bir yıl sürmüş olmalı
- İştiraklerdeki payı en az % 10 oranında olmalı ve birden fazla şirkete iştirak edilmiş olması halinde ise bu şartın her iştirak için ayrı aranacağı açıktır

Bu madde, gelişmekte olan bir çok ülkenin, şirket merkezlerini kendi ülkelerine çekilmesini sağlamak üzere giriştiği çabalara denk bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile ülkemiz, bulunduğu çevrede güvenli ve finansal alt yapısını tamamlamış bir görünüm ile sermaye hareketlerini ve sahiplerini cezbetmeye, ardından da ülkemiz

üzerinden diğer ülkelerdeki Şirket yatırımlarının kontrol edilebilmesini sağlamak istenmektedir.

E – Gayrimenkul ve İŞtirak Hissesi Satış Kazancı İŐtismanı

Yıllarca geçici maddeler ile düzenlenen söz konusu istisna hükmü 5281 sayılı kanunun 31’inci maddesi ile 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, sürekli istisna haline getirilmiştir. Yeni düzenlemede istisna varlığını sürdürürken eski düzenlemeden farklı olarak şartlarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Düzenlemenin gerekçesinde bir hususun altı çizilmiş ve ondan sonraki açıklamalar ve değerlendirmeler hep aynı mahreç üzerinden yapılmıştır. Bu istisnanın amacının kurumların “**mali bünyelerinin güçlendirilmesi**” olduğu belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

İŞtirak hisseleri ifadesi; anonim Şirketlerin hisse senetlerini, limited Şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit Şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade ederken, istisnaya konu olan taşınmazlar ifadesi ile ise, Türk Medeni Kanununda yer alan “Taşınmaz” olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar kastedilmektedir. Bunlar, Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Yalnız, taşınmazların

bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için geçerli olan şartlar ile birlikte eski düzenlemeye göre değişen şartlar aşağıya alınmıştır;

Aktife Kayıtlı Olma : İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer almasıdır. Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır

Fon Hesabında Tutma : Düzenlemenin eski halinde taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın sermayeye eklenmesi, mali yapının güçlenmesinin vazgeçilemez hale getirilmesi sağlanıyordu. Sermayeye eklenen kazancın işletmeden çekilebilmesi için sermaye azaltılması veya tasfiye halinin gerçekleşmiş olması gerekir. (Örtülü kazanç halleri hariç olmak üzere) Yeni düzenleme ile kazancı sermayeye eklemek yerine 5 yıl süre ile pasifte bir fon hesabında tutulması istenmektedir. Burada bir noktayı belirtmekte fay-

da bulunuyor. Özel bir fon hesabında tutulması gereken kısım, kazancın tamamı değil, istisnadan yararlanan % 75'lik kısımdır. Elde edilecek kazancın, beş yıllık süre içinde olsa dahi sermayeye ilave edilmiş olması şart ihlali olarak değerlendirilmeyecektir. Aksine mükellef seçimlik hakkını olumlu yönde kullanmış olacaktır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de aynı durum geçerli bulunmaktadır.

Tahsil Etme: İstisnadan yararlanılabilmesi için satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi zorunlu bulunmaktadır. Gayrimenkul ve iştirak hissesinin vadeli satılması halinde, eski kanun metninde sermayeye ilave şartı olması sebebi ile tahsil edilen kazançlar, sermayeye ilave edildikçe, kurumlar vergisinde istisna kazanç olarak dikkate alınıyordu. Ancak yeni düzenleme ile vadeli satış yapılsa dahi sermayeye ilave şartı olmaması sebebi ile kazancın %75'inden satışın yapıldığı yılda yararlanma imkanı bulunmaktadır. Ancak satışı takip eden iki yıl içinde tahsilat yapılamaz ise zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

Ticareti İle Uğraşmama : İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam

yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaata ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır Faaliyet konusu, taşınmazların inşaası ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu kurumların bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, iştirak amacı olmayıp ticari amaçla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da, elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır Bu durum gerekçede açıkça belirtilmesine karşın iki yılı aşkın bir süre elde tutulduktan sonra iştirak hisselerinin istisna hükmünden yararlanabiliyor olması gerekirdi. Aynı zamanda iki yıl elde tutulan senetler için ticari amaçla elde tutulduğunun ispatı da kolay olmayacaktır.

Ekonomik Değer Yaratma : İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik aç-

dan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgeden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile, bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması olarak bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması amacıyla bir vergisel avantaj sağlanmış bulunmaktadır.

Buna göre, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmaz

lar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların **tamamı** vergiden istisna bulunmaktadır.

Bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetleri satmaları halinde ise, söz konusu satıştan doğan kazançlarının **%75'lik kısmı** vergiden istisna bulunmaktadır.

F – Eğitim ve Öğretim Kazançları İstisnası

Özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapabilmesi amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergisel bir teşvik bulunmaktadır. Buna göre; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanıyan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde elde edilen kazançlar **beş hesap dönemi boyunca** vergiden istisna bulunmaktadır.

İstisna süresinin başlangıcı, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; istisnanın, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar için uygulanamayacağıdır. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

G – Risturn İstisnası

Risturn kooperatif üyelerinin yıllık iş hacmine göre fazladan ödemiş oldukları masraf karşılıklarının ortaklara iadesidir Kooperatifin olumlu gelir gider farkından hesaplanacak olan risturnlara ilişkin oran, kooperatif ana sözleşmesinde yer alır.³

Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan kullanılmayarak iade edilen kısımlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bununla birlikte; tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar ise aşağıdaki koşullar altında kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır;

- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar vergiye tabi bulunmamaktadır. Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kar dağıtımı sayılmamaktadır. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kim-

3 Mali Hukuk Ansiklopedisi S.566 Yaklaşım Yayınları Mahmut SEKDUR – Muh-sin ALTUN

selerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu karlar ortaklar açısından kar dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

H – Yatırım Fon ve Ortaklıklarına Ait İstisna

Türkiye’de kurulu olmaları şartıyla;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları, ile
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının,

yalnızca portföy işletmeciliğinden doğan kazançları vergiden istisna bulunmaktadır.

Yine Türkiye’de kurulu bulunmaları şartıyla;

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının,
- Emeklilik yatırım fonlarının,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının,

her türlü kazançları vergiden istisna bulunmaktadır.

Söz konusu yatırım fon ve ortaklıkların kazançlarının vergiden istisna edilmiş olması, bunların hiç vergilendirilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Zira vergileme yapılmaktadır, ancak kesinti suretiyle ve fon bünyesinde yapılmaktadır. Nitekim, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, istisnaya tabi kazançlara, dağıtım veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi uygulanmaktadır.

I – Emisyon Primi İstisnası

Emisyon primi istisnası yıllardır kanun metninde yer almaktadır. Ancak “6” gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmeyen yani gelir olarak yazılmayan bir tutarın indirim olarak beyannameye dikkate alınması olanaklı değildir. Şöyle ki rakamsal bir örnek vermek gerekirse;

Örnek⁴: (X) A.Ş. nominal sermayesini 10.000.000 YTL’den 12.500.000 YTL’ye çıkarmış, arttırdığı sermayeyi de halka arz etmiştir. Halka arzedilen 2.500.000 YTL nominal bedelli hisse senetleri karşılığında 6.000.000 YTL hasılat elde edilmiştir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği uyarınca (X) A.Ş. tarafından yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

4 A.Haydar YILDIRIM – Olcay KOLOTOĞLU Yaklaşım Yayınları 2003

.././2006

501 – ÖDENMEMİŞ SERMAYE 2.500.000.

500 – SERMAYE
2.500.000.

Sermaye arttırımı taahhüdü

102 – BANKALAR 6.000.000.

501 – ÖDENMEMİŞ SERMAYE 2.500.000.

520 – HİSSE SEN. İHRAÇ PRİMİ 3.500.000.

Hisse senetlerinin satışı

Yukarıya almış olduğumuz muhasebe kayıtlarında da görüldüğü üzere, (X) A.Ş. 2.500.000 YTL nominal bedelli hisse senetlerini 6.000.000 YTL'sına satmıştır Bu işlem sonucunda 3.500.000 YTL hisse senedi ihraç primi yani emisyon primi elde etmiştir.

Muhasebe kayıtlarından anlaşılacağı üzere, elde edilen 3.500.000 YTL'lık emisyon primi, "6"lı hesaplara kaydedilmediği için, dönem kar veya zararını etkilememiştir. Dönem kar veya zararını etkilemediğinden dolayı bu tutarı, kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir Sadece olası yanlış uygulamaların engellenmesini amaçlayan bir düzenlemedir.

J – Rüçhan Hakkı Satış Kazancı

Rüçhan hakkı satış kazancına ait istisna hükmü yeni düzenleme ile

yürürlükten kaldırılmıştır Ancak gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası bölümünde belirttiğimiz üzere, rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara istisna uygulamasında geçerli olan koşulların varlığı halinde anılan istisna hükmünden yararlanabilecektir.

K – İstisna Kazançlara İlişkin Giderler

Geliri vergiye tabi olmayan istisna faaliyetlerine ait giderlerinde, diğer vergiye tabi kazançlardan indirilmesine olanak tanımamaktadır. Kanun değişikliği “Plan ve Bütçe Komisyonunda” tartışılırken maddeye ilişkin gerekçelerde yer alan ve uygulamada bir çok mükellefi özellikle holding şirketlerini etkileyen bir örnek verilmiştir. Buna göre;

“İştirak kazançlarının kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle söz konusu iştiraklerin alınmasında kullanılan kredilere ilişkin faiz kur farkı ve benzeri giderlerin istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı konusuna açıklık getirilmiştir.” ifadesi ile yeni bir tartışma başlatılmıştır. Çünkü bu husus vergi incelemelerinde çok kere eleştirilmiş ve yargıda muhtelif kararlara sebep olmuştur.

İştirak hisselerinin alımı için her ne kadar gerekçe değişmese de kanun metninde açık olarak “finansman giderleri hariç olmak üzere” ibaresi ile bir çelişki yaratılmıştır. Giriş bölümünde kısaca değindiğimiz üzere, bu kanuna has olmak üzere detaylı hazırlanan gerekçe ve buna tam uygun olmayan kanun metni ilerleyen günlerde bir çok ihtilafa neden olacaktır. Kanunun yasalaşma sürecine ait belgeler incelendiği zaman bu hususa özellikle dikkat çekildiği görülmektedir.

II – TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLEME

2.1 Matrahın Tayini

1. Safi Kurum Kazancı

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır.

Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmakta olup, zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınacaktır.

Gelir vergisi uygulamasında ticari kazanç, bilanço ve işletme hesabı esaslı olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilmektedir. Buna ilave olarak, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden Maliye Bakanlığınca müsaade edilen mükelleflerin işletme hesabı esasında kazançlarını tespit edebilmeleri de mümkün bulunuyor.

Gelir Vergisi Kanununda bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiştir.

Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği,
- İşletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı

öngörülmüştür.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlerine de uyulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü öz sermaye kıyaslamasıdır. Öz sermayenin tespiti sırasında indirilecek giderler ile indirim kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin indirilecek giderler uygulamasında, Gelir Vergisi Kanununda indirim kabul edilen giderlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen giderler de ayrıca hasıllattan indirilir. Ancak, indirim kabul edilmeyen gider uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu Gelir Vergisi Kanunundan ayrılarak indirim kabul edilmeyen giderleri kendisi düzenlemiştir.

2. Kontrol Edilen Kurum Kazancı

Şirketlerin kaynaklarının çok hızlı transfer edilebildiği ve uluslararası rekabetin çok hareketlendiği günümüz ekonomik koşullarında uluslararası faaliyette bulunan mükellefler “vergi cenneti” olarak adlandırılan bir çok vergi mevzuatının uygulanmadığı alanlara karılarını aktarabilirler. OECD bünyesinde yürütülen zararlı vergi rekabeti ile bu tip olayların önüne geçebilmek her ülke vergi otoritelerince istenmektedir. Bu anlayışa paralel olarak ilk defa karşımıza çıkan “Kontrol edilen kurum kazancı” ile vergi cennetlerine aktarılan kazançların kar dağıtımına bağlı olmaksızın veyilendirilmesine olanak sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bu şekilde, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınıai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Tür-

kiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi mevzuatımızda kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler iştirakin kar dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kar dağıtımını yapma zorunluluğu olmadığı ve bu durumun vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırladığı bilinmektedir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanak, belli koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır. Bu uygulama ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmasını öngörmektedir.

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasını aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir;

1 - İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

Ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır

Örneğin, kurumun toplam 100 olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

- Ticari hasılat	30
- Kar payı	10
- Faiz	50
- Menkul kıymet satış geliri	10

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılatına oranı ($70/100=$) % 70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır.

2 - Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması. Burada bahsi geçen % 10'luk vergi yükü oranı, nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükünü ifade etmektedir. Vergi yükü toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir

3 - Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi. Görüleceği üzere, yurt dışındaki iştiraklerin "kontrol edilen yabancı kurum" çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer

tüm koşullar bulunsa dahi madde kapsamında değerlendirilmeyecektir. Yurt dışındaki iştirakin hasılatının YTL'ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır

Yukarıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin elde ettiği kar, tam mükellef kurumların hisseleri oranında kurumlar vergisi matrahına eklenir. Tabidir ki yurt dışı iştirakin sonraki tarihlerde kar dağıtımını yapması halinde, kurumlar vergisine tabi tutulmamış kar payı var ise bu tutar kurumlar vergisine tabi tutulur. Böylece mükerrer vergileme yapılmasının önüne geçilmiş olur

Maddenin 3 numaralı fıkrasında kontrol oranı olarak dönem içerisinde sahip olunan en yüksek oranın dikkate alınacağı belirtilmekle, muvazaalı olarak dönem içerisinde yapılabilecek hisse miktarı değişiklikleri kanun hükmünden kaçınmanın önlemi alınmak istenmiştir. Ancak hisseler herhangi bir muvazaa olmadan elden çıkarılması halinde yapılacak bir işlem olmayacaktır

Bu konu ile ilgili olarak yaşanacak en büyük sıkıntının bilgi akışında olacağı daha şimdiden belli olmakla beraber uluslararası kurumların vergi cenneti hüviyetindeki ülkelere bilgi paylaşımına dahil olmaması halinde uygulayacakları yaptırımlar ile bilgi akışının sağlanabileceği ifade edilmekte ise de bu yönlü incelemenin zor olacağı tabiidir.

3. İndirilecek Giderler

Kurumların safi kazançlarının tespitinde, gelir vergisinde safi ticari kazanç tespit edilirken indirilebilecek giderler yanında kurumların yapısına özel, giderlerde kurumlar vergisi kanununda düzenlenmiş-

tir. İndirilecek giderlere ait kanuni düzenlemenin ilk fıkrasında; mükelleflerin kurum kazancının tespitinde maddede sayılan giderleri ayrıca indirebilecekleri belirtilmiştir.

1 – Menkul kıymet ihraç giderleri: Bende ait parantez içi hüküm kaldırılmış ve menkul kıymet ihracında hangi harcamaların gider olarak kabul edileceğinin tek tek belirlenmesi yerine daha genel bir düzenleme ile olası ihtilafların oluşması engellenmiştir.

2 – Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri : Kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak yazılmak suretiyle güncelleştirilmiş ve bendin eski halinde parantez içinde bulunan ve mükelleflere tanınmış olan ihtiyarilik, (gider yazma veya aktifleştirerek amortisman yolu ile itfa etme) V.U.K'nun 282'inci maddesinde bulunan genel hükümlerin uygulanmasından ibaret olduğundan, bent içerisinden çıkarılarak gereksiz tekrar yapılmamıştır.

3 – Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir bölünme, fesih ve tasfiye giderleri : Kanun metninde herhangi bir sınırlama yapılmamış iken maddeye ilişkin kanun gerekçesinde konu detaylandırılmış ve genel kurula katılan ortak veya hissedarlara genel kurula katılım için yapılan ödemeler , yemek veya kokteyl harcamalarının bu kapsamda olmadığı ve gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Kanımızca böyle bir düzenlemenin çok tutarlı olduğunu düşünmüyoruz. Kanunen yapılması zorunlu olan genel kurullar için gereksiz gibi görünen harcamaların çok büyük tutarlara ulaşması mümkün olmamakla beraber gerekçede örnek olarak verilen yemek ve kokteyl giderlerinin aslında temsil ağırlama gideri olarak değerlendirilmesi ve gider yazılmasına imkan verilmesi daha doğru bir yaklaşım olacağını düşünmekteyiz.

4 – Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite

ortağın kar payı : Komandite ortakların, şirket karından aldıkları pay G.V.K'nın ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılıp vergilendirileceğinden, mükerrer olarak vergileme yapmamak için komandite ortağa isabet eden kar hissesi, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette gider olarak indirim yapılacaktır.

5 – Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları : Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile katılım bankalarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları kurum kazancından indirilecek giderler arasına dahil bulunmaktadır.

6 – Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup aşağıda belirtilen karşılıklar :

Muallak hasar ve tazminat karşılıkları: Bu karşılık, tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması sadece sigorta şirketinin, poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat aynı dönem içinde meydana gelmiş hasarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş olabilir ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olduğu halde henüz ödeme yapılmamış olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan taz-

minat bedeli ticari kazancın tespiti hakkındaki esaslar dahilinde aynı dönem giderlerine intikal ettirilir. Bazı durumlarda da hasarla ilgili ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmez. İşte bu durumlarda bu Kanun hükmü uyarınca tazminatın muhadden bedeli üzerinden muallak hasarlar tazminat karşılığı şeklinde geçici bir hesap açılarak tahakkuku ve ödemesi ileriki dönemlerde yapılacak tazminatlar, giderlere intikal ettirilir. Bu durumda, kesinleşmemiş hasar ve tazminat karşılığı, tahakkuk etmiş veya hesaben tespit edilmiş tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa, tazminatın ve bununla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden oluşmaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, tahakkuk etmiş tazminat bedelleri esasen ticari kazancın tespiti hakkındaki genel hükümlere göre gider yazılır. Bu nedenle yaptığımız açıklamalar hasar meydana gelmiş olduğu halde bununla ilgili ödenecek tazminatın tutar itibarıyla kesinleşip tahakkuk etmediği hallerde geçerli olmaktadır.

Kazanılmamış prim karşılıkları: Bu karşılık, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosezyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

Hayat sigortalarında matematik karşılıklar: Sigortacılıkta matema-

Matematik karşılıklar, sigortalılardan alınan primler üzerinden hesaplanan karşılıklar ile bu şekilde ayrılan karşılıklara yürütülen faizler olmak üzere iki kısımdan meydana gelir. Başka bir ifade ile bu karşılıklar, kendine ait giderleri olan bir fondur. Matematik karşılıklar, her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta aktüerya hesaplarına göre ve belirli istatistikî veriler dikkate alınarak hesaplanır.

Kesinleşmemiş hasarlar ve kazanılmamış prim karşılıkları hesap dönemleri arasındaki bir düzenlemeyi ifade ettiği halde, matematik karşılıklar, sigortacılığın gereği olarak ortaya çıkan bir durumu ilgilendirir. Süreklilik ve faaliyetin bünyesine bağlı olma özelliği vardır ve bu yanı ile matematik karşılıklardan oluşan fon, sigorta şirketlerinde bir şekilde işletilip değerlendirilir. Bu şekilde sağlanan gelirler de normal olarak sigorta şirketlerinin vergilendirilecek kazancına dahil olur ise de matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılması halinde, bu kısma ait faiz ve kar payları, gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Dolayısıyla, kendine ait giderleri olan bu karşılıkların vergisiz alanlara yatırılmak suretiyle vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi şeklinde değerlendirilmesi, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesini gerektirmektedir.

Deprem hasar karşılıkları: Bu karşılık, yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 21/12/1959 tarihli ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25. maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler kurumlar Vergisi Ka-

nunu uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

4 . Zarar Mahsubu

Kurumlar, geçmiş hesap dönemlerine ait zararlarını cari yıl kurumlar vergisi beyannamelerinde her yıla ilişkin tutarları ayrı ayrı göstermek ve **beş yıldan fazla nakledilmemek** şartıyla indirim konusu yapabileceklerdir. Zarar mahsubu mali idare tarafından mükelleflere sağlanmış bir kolaylıktır. Şöyle ki 5 yıl boyunca uğranılmış zarar sonraki yıllardan elde edilecek karlardan mahsup edilebilecektir.

Zarar mahsubu ile ilgili olarak ve uygulamada en çok kötü kullanıma açık konu zarar ticareti yapılmasıdır. Şirketler çok büyük zararları olan şirketleri satın alarak elde ettikleri karlardan, devir aldıkları şirketlere ait zararları mahsup etmek suretiyle kazançlarını vergileme dışına çıkarmaktadırlar. Öte yandan kanun koyucu yapacağı kanuni düzenlemeler ile bu yolu kapatmaya çalışsa bile bu sefer zararlı şirket bünyesinde yapılan birleşme(devir kastedilmiştir) işlemi neticesinde yine zararların karlardan mahsup edilebilmesi olanaklı hale gelmektedir. Devir alınan şirketlere ait zararların mahsup edilebilmesi için aşağıya alınan şartların sağlanması gerekmektedir.

a- K.V.K'nun 20'inci maddesi uyarınca devir alınan kurumların devir tarihi itibarıyla özsermayelerini geçmeyen zararları, (bölünme işlemlerinde, mantıken de zararın orantı yolu ile belirlenmesi ve bölünen şirketlere paylaştırılması gerekir.)

Bu bent ile ilgili olarak eski kanuni düzenlemede yer alan "devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zarar" ifadesi ile 1 lira dahi özsermayesi olmayan şirketlerin devir alınabilmesi olanaklı iken

yeni kanun hükmü ile bu durum ortadan kaldırılmış ve mahsup edilecek zarar tutarına özsermaye sınırlaması getirilerek özsermayeyi aşan zararların mahsup imkanı ortadan kaldırılmış ve kanımızca doğru bir yaklaşım sergilenmiştir.

b- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

c- Son olarak, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süre ile **faaliyetine devam edilmesi** gerekmektedir.

Daha önce devir alınan kurumlara ilişkin zarar mahsubunda “**aynı sektörde**” faaliyet gösterilmesi şartı aranırken artık bu şart yerine ekonomideki kaynak israfını bir ölçüde azaltabilecek “**faaliyetine devam edilmesi**” ikame edilmiştir. Ancak düzenleme ile gerekçe de yer alan faaliyetin arızı hale getirilmesi veyahut sınırlandırılması halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılamayacağı ifade edilmiştir. Ancak faaliyetin sınırlandırmanın çok açık bir kavram olmadığı ortadadır Cironun büyük bir erezyona uğraması veya kapasite kullanımının bir çok sebeple düşmesi hallerinin faaliyetin sınırlandırılması olarak kabul edilip edilmeyeceği konusu tartışılabilir bir konudur.

Kurumların yurt dışı faaliyetleri sonucunda zarar etmeleri halinde yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını beş yıldan fazla nakletmemek kaydı ve aşağıda yer alan şartların sağlanması halinde indirim konusu yapabileceklerdir.

- Faaliyette bulunan ülkenin Faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluş-

larca rapora bağlanması, ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

- Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir. Bununla birlikte, Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

5 . Diğer İndirimler

A- “Ar – Ge” İndirimi

Kurumlar vergisi mükellefleri işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri ve sadece yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında hesaplayacakları ve “Ar-Ge indirimi” olarak hesaplanan bir tutarı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca göstermeleri şartıyla indirim konusu yapabileceklerdir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanamayacaktır.

Ar-Ge indirimi, dönem kurum kazancının yetersiz olması halinde dahi uygulanabilecek bir indirim tutarıdır. Bir başka deyişle, matrahın yetersiz olması sonucu ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-ge tutarı sonraki hesap dönemlerine devrederek indirim konusu yapılabilecektir. K.V.K'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiş olan diğer indirimler genel olarak beyanname kazancın bulunması halinde indirim konusu yapılabilecek indirimleri belirlemiştir. "Ar-Ge İndirimi" bu düzenlemenin istisnası olup kazanç bulunmasa dahi sonraki yıllara devrederek indirim konusu yapılabilecektir. Ama örnek olması açısından kanuna uygun olarak yapılmış ve indirim hakkı bulunan bir bağış kazancın yetersiz olması halinde kazancı aşan kısmı indirim konusu yapılamayacak ve sonraki yıllara devretmeyecektir.

B – Sponsorluk harcamaları

Sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine belli şartlarda olanak verilmektedir. İndirim konusu yapılabilecek sponsorluk harcaması beyan edilen kazanç tutarını aşamayacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca göstermeleri şartıyla; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamını, profesyonel spor dalları için % 50'sini kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirebileceklerdir.

C – Bağış ve yardımlar

1- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara aşığıdaki şartlara uymak şartıyla yapılan bağış ve yardımların o yıla ait kurum kazancının **%5'ine kadar olan kısmı** kurum kazancından indirilebilir;

- Bağış veya yardım yukarıda sayılan kurum veya kuruluşlara yapılmalıdır
- Bağış veya yardım makbuz karşılığında olmalıdır
- Bağış ve yardımın matrahtan indirimi o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlanmıştır. İndirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır

2 - Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezleri-

nin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

3 - Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı da yine kurum kazancından indirilebilecektir

4 - Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanması,
- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıkları ile güzel sanatlar çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, **ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tamamı (% 100') kurum kazancından indirilebilecektir.**

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır

6 . Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurum kazancı tespit edilirken aşağıda sayılan indirimlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler. Özsermaye üzerinden hesaplanan faizlerin kabul edilmeyen indirimler içerisinde yer alması sadece yanlış anlamaların önüne geçebilmek için kanun metnine ilave edilmesinden başka bir şey olmamalıdır. Çünkü bir tutar üzerinden faiz hesaplayabilmek için o tutarın **“borç”** olması gerekmektedir. Borç olmayan öz sermaye olan bir meblağın üzerinden faiz hesaplanması olanaksızdır

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler. Bu bentte eski düzenlemeden farklı olarak **“kur farkı ve benzeri giderler”** ibaresi eklenmiştir. Bu husus ile ilgili olarak, örtülü sermaye yönünden yapılan eleştirilerde sadece faizlerin kabul edilmeyen indirim olarak değerlendirilmesi ve madde metninde kur farkı ibaresinin olmamasından hareketle kur farklarının kabul edilmeyen indirim olarak değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak yapılan inceleme sonucunda **“borç”** değil **“örtülü sermaye”** olarak **addedilen tutarlar** aslında değerlemeye tabi tutulamaz. Çünkü Vergi Usul Kanununda sadece alacak ve borçların değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Böylece borç değil örtülü sermaye olan tutar değerlemeye tabi tutulamayacak ve dolayısıyla kur farkı oluşamayacaktır Uygulamada uzun zamandır

tartışılan bu konu Danıştay Vergi **Dava Daireleri Genel Kurulunun 27.05.2005 tarih ve E:2005/20,K:2005/143 sayılı kararı**; *“örtülü sermaye niteliğindeki yabancı para cinsinden borçlanma - larda, yapılan borçlanma, bir borç olmaktan çıkmakta ve 280. mad - deye göre değerlendirme imkanı da ortadan kalkmaktadır. Bu şekilde değerlendirme hükümlerinden yararlanılmadığında gider yazılacak kur farkı da kalmamaktadır”* ile biraz açıklığa kavuşmuş ve genel kurulda sermayenin değerlendirilemeyeceğini dolayısıyla kur farklarının indiriminin kabul edilmeyeceğini belirtmiştir.

c) Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar Bu bent ile sadece kanun değişikliğine uygun olarak daha önce örtülü olarak dağıtılan kazanç yerine transfer fiyatlaması ibaresi eklenmiştir.

d) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler. (Aslında yedek akçeler gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısmıdır Yedek akçelerin vergiye tabi kazançtan indirilmesi hiçbir şekilde düşünülemez. Bu nedenle, vergi kanunlarımızda elli yılı aşkın bir süreden beri korunmuş olan bu hükme göre, her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçeler indirim konusu yapılmayacaktır Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların gider olarak indirimi kabul edilmemekle birlikte, Bankacılık Kanununa göre ayrılan özel karşılıklar bankalarca gider yazılabilecektir.)

e) Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezası, vergi cezası, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sa-

yılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri.

f) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

g) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

h) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri. (Ancak, kurum faaliyetlerine ilişkin olarak sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, gider olarak indirilebilecektir. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğan tazminatlar ise işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyecektir.)

ı) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

i) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si.

7 . Örtülü Sermaye

Kurumlar vergisi kanununda köklü olarak değişikliğe uğrayan hükümlerden biri örtülü sermaye konusudur. Kanun maddesinin köklü olarak değişmesinin sebebi, uygulamada çok fazla ihtilafa yol açması ve kanun maddesinin tanımlarında bazı belirsizlikler bulunmasıdır. Kısaca kanun metni aşağıya alındıktan sonra bölüm sonunda konu ile ilgili değerlendirmeler ayrıca belirtilecektir.

A – Tanım

Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin **üç (3)** katını “aşan kısmı”, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

B – İlişkili Kişi

Borcun, örtülü sermaye sayılabilmesi için gereken ilk şart, borçlanmanın kurum ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden yapılmış olması gerekir ancak ilişkili kişi kimdir?

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak **en az % 10** oranında ortağı olduğu veya en az % 10 oranında oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da, (dar mükellef kurumların yaptıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacaktır)
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin **en az % 10'unu** elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, ifade etmektedir.

(“Gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır)

Bu şekilde, yani ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranması kuralı olmak suretiyle, finansal enstrümanların ekonomik gereklerle alım-satımının teşviki ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmelerin engellenmesi amaçlanmıştır.

Buna bağlı olarak kurumların İMKB’de işlem gören hisselerinin edinilmesi ve borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulmasını önlemek amacıyla taşıyan en az % 10 oranında ortaklık payı ölçütü de bulunmaktadır. Buna göre, kurumların İMKB’de işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranmaktadır.

C – Borç/Özsermaye Kıyaslaması

Bugüne kadar uygulanan örtülü sermaye müessesesinin en çok eleştirilen bölümü emsali kurumlara nazaran bariz farklılık göstermesi halinin tam olarak belirlenmesinin yarattığı sıkıntılardır. Yeni düzenleme ile “emsali kurumlara nazaran bariz farklılık” yerine özsermayenin üç katını aşan borçlar (diğer şartların sağlandığı varsayımı ile) örtülü sermaye sayılacaktır. Burada özellikle dikkat edilmesi gereken nokta özsermayeyi 3 katı aşan borçlanmaların sadece 3 katını aşan kısmının örtülü sermaye olarak kabul edileceğidir.

Borç/Özsermaye karşılaştırması sırasında, sadece ilişkili şirketlere

finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında (yani 6 kat olarak) dikkate alınacaktır. Bununla birlikte, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için % 50 oranı dikkate alınmayacak, normal oran (üç kat) dikkate alınacaktır.

Kanunda açıkça belirtildiği üzere kıyaslamada dikkate alınacak öz sermaye Vergi Usul Kanunu uyarınca dönem başında tespit edilmiş özsermayesidir. Bu konu ile ilgili olarak çok kısa bir değerlendirme yapmak gerekirse, borç/özsermaye kıyaslamada her an değişebilecek özsermayenin esas alınması ne kadar doğru bir yaklaşım olacaktır? Burada belki ödenmiş sermaye kullanılması çok pratik olurdu. Ancak o zaman verilecek borç miktarı çok küçük meblağlar ile sınırlı kalırdı.

D – Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar. Nakit karşılığı olmaması sebebi ile kötü niyetle kullanımının zor olması sebebi ile bu şekilde yapılan borçlanmalar için örtülü sermaye eleştirisi getirilemeyecektir.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar. Böylece, grup şirketlerinde kredi temin etmek için kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan kredi temin ederek ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şart-

larla kısmen veya tamamen aktarabilmesine olanak sağlanmaktadır. Örtülü sermaye kapsamı dışına çıkarılan bu tipteki borçlanmaların, transfer fiyatlandırması açısından normal koşullar altında değerlendirileceği ve transfer fiyatlandırması işlemleri için bir istisnanın bulunmadığı unutulmamalıdır

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar

E – Dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı net kar payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak bu düzeltme işleminin yapılabilmesi için örtülü sermaye

kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Örnek : (X) A.Ş.'nin özsermayesi 4.000.000 YTL'dir. (X) A.Ş.'nin 2007 yılındaki borçları ve bu borçları için katlandığı finansman maliyetleri aşağıdaki tabloda varsayıma dayalı olarak verilmiştir.

(YTL)

Ortaklar	Borç Tutarı	Faiz	Kur Farkı	Toplam
A Gerçek Kişi	4.000.000	400.000	100.000	500.000
B A.Ş.	6.000.000	600.000	80.000	680.000
C Bankası	12.000.000	1.200.000	240.000	1.440.000
Toplam	22.000.000	2.200.000	420.000	2.620.000

1- Borç / Özsermaye Kıyaslaması

- A gerçek kişi borcun tamamı	4.000.000
- B. A.Ş. borcun tamamı	6.000.000
- C Bankası borcun %50'si	6.000.000
Kıyaslamada dikkate alınacak borç toplamı	16.000.000 YTL
Özsermaye (3 kat)	12.000.000 YTL
Örtülü sermaye (16.000.000-12.000.000)	4.000.000 YTL

2 – Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı :

A Gerçek kişi ($4.000.000/16.000.000 \times 4.000.000=$)	1.000.000
B A.Ş. ($6.000.000/16.000.000 \times 4.000.000=$)	1.500.000
C Bankası ($6.000.000/16.000.000 \times 4.000.000=$)	1.500.000
TOPLAM	4.000.000

3 – Ortakların örtülü sermayelerine isabet eden Finansman Geliri (kur farkı hariç) (kar payı sayılan tutarlar)

A Gerçek kişi ($1.000.000/4.000.000 \times 400.000=$)	100.000
B A.Ş. ($1.500.000 / 4.000.000 \times 600.000=$)	225.000
C Bankası ($1.500.000/4.000.000 \times 1.200.000=$)	450.000
TOPLAM	775.000 YTL

4 - Ortakların örtülü sermayelerine isabet eden Finansman Geliri (kur farkı dahil)

A Gerçek kişi ($1.000.000/4.000.000 \times 500.000=$)	125.000
B A.Ş. ($1.500.000 / 4.000.000 \times 680.000=$)	255.000
C Bankası ($1.500.000/4.000.000 \times 1.440.000=$)	540.000
TOPLAM	920.000 YTL

Yukarıdaki verilerden görüldüğü üzere örtülü sermaye eleştirisi ile karşı karşıya gelen (X) A.Ş.'nin örtülü sermaye üzerinden ödediği (kur farkı ve faiz) 920.000 YTL finansman gideri KKEG olarak matraha eklemesi gerekmektedir.

Konunun ortaklar açısından kar payı olarak değerlendirilmesi durumunda ise kurum olan B ve C ortağında kar payı açısından yapılacak bir işlem bulunmamakla beraber ortak A'ya dağıtılmış sayılan 100.000 YTL (kur farkı hariç) (brütleştirme yapılmak suretiyle) 111.000 YTL üzerinden %10 stopaj yapılması gerekmektedir

Söz konusu vergilerin (X) A.Ş. tarafından ödenmesi halinde A gerçek kişi ile B ve C kurumları kur farkı dahil 920.000 YTL'yi (his-seleri oranında yukarıda yer aldığı şekilde) kayıtlarında gider yazmak yolu düzelteceklerdir.

F – Genel Değerlendirme

Buraya kadar yer verdiğimiz kanuni düzenleme eski düzenlemeden çok farklılıklar arz etmektedir. Yeni düzenleme ile beraber sınırı aşan borçların örtülü sermaye olarak nitelendirilmesinde **devamlılık** şartı artık aranmayacaktır. Ancak bir borcun sermaye olarak nitelenmesi belki bir günlük sınırı aşması halinde gerçekleşebilecektir. Bu durum esasında sermaye kavramı ile tam uyuşmamaktadır. 1 günlük bir kaynağın sınırları aşması sebebi ile örtülü sermaye kabul edilmesi muhasebe ilkeleri açısından kanımızca tezat oluşturacaktır.

İkinci olarak özsermayenin 3 katını aşan borçlanmaların örtülü sermaye olarak kabul edilmesi ile işletmelere sermaye yerine borç vermek ortaklar açısından daha cazip hale gelecek ve uzun dönemde şirketlerin mali yapılarının yeterince güçlenmesine yardımcı olamayacaktır. Daha da önemlisi **“3 katı aşan borçlanmaların”** örtülü sermaye sayılması şöyle bir sonuç ortaya çıkaracaktır. Şirkete veri-

len tutarın bir kısmı borç, bir kısmı ise örtülü sermaye kabul edilecektir. Yani şirkete kaynağını kullandıran kişi borç mu vermiştir? Yoksa şirkete sermayemi koymuştur? Bir para aynı zamanda hem borç hem de sermaye olabilecektir. Yurt dışı uygulamaların büyük kısmının da aynı uygulamayı farklı katsayılar ile yaptığı bilinmektedir. Ancak finansın merkezi olan İngiltere’de böyle bir katsayı belirlemek yerine olayın mahiyetine bakıp örtülü sermaye şartları değerlendirilmektedir. Bizce de doğru yaklaşımın bu olması gerektiğini düşünüyoruz.

Özsermayenin 3 katına kadar borç verilmesi, kurumlar vergisi mükelleflerinin karlarının “finansman gideri” adı altında erimesine yol açacağını düşünmekteyiz. Örneğin hesap dönemi başı itibarıyla 10.000.000 YTL özsermayesi bulunan bir kurumun hakim ortağı, kuruma ister YTL ister döviz cinsinden 29.999.999 YTL’ına kadar borç verebilecek ve karşılığında faiz ve benzeri adlar altında namlandırılmış gelir elde edebilecektir. Üstelik bütün bu işlemleri birkaç muhasebe kaydı ile gerçekleştirebilecektir.⁵

8. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

A – Tanım

Kurumlar, ilişkili kişilerle “**emsallere uygunluk ilkesine**” aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım yada satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım yada satımı olarak değerlendirilir.

5 Serbüent Bayrak-Gelirler Başkanölörü, 08.02.2006 tarihli Referans Gazetesi

Gerekçede açıkça belirtildiği üzere anılan düzenleme, uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD'nin düzenlemeleri esas alınarak hazırlanmıştır

B – İlişkili kişi tanımı

Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Bahsi geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Bununla birlikte, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır Burada amaçlanan, kötüye kullanımın önlenmesidir

C – Emsallere Uygunluk İlkesi

Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtmış sayılmamak için, ilişkili kişilerle yapılacak mal veya hizmet alım ya da satımla-

rında emsallere uygunluk ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir. Peki nedir bu emsallere uygunluk ilkesi? Emsallere uygunluk ilkesi kanunda şu şekilde tanımlanmıştır:

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir

Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımını kapsamında söz konusu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı içermektedir Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutar olmalıdır

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kurumların uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

1 – Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi : Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. (Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde,

gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.)

2- Maliyet Artı Yöntemi : Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir (Buradaki uygun brüt kar oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsuzsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kar oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.)

3 – Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi : Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir (Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağ-

lanı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış karı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış karı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan karı ifade etmektedir. Bu kar tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir)

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilecektir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "**Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi**" nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir.

4 – Maliye Bakanlığı İle Anlaşma Yöntemi : İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntem, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirlenebilecektir. Yani, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. Bunun için mükellefin Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde

tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu yöntemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir tenkit, ceza riski taşımaması, böylece mükelleflere plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

D – Örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Ancak, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

E – Genel Değerlendirme

5422 sayılı kurumlar vergisi kanununun en önemli vergi güvenlik müessesesi olan “örtülü kazanç” 5520 sayılı kanun ile uluslararası uygulamalara paralel olarak “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü kazanç Dağıtımı” olmuştur.

Örtülü kazanç uygulamasında bugüne kadar en çok eleştirilen, “**emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedel**” ifadesi olmuştur. Gerçekten de emsal nedir?

Emsal kelimesi, benzer, yakın, aynı şartlara haiz anlamına gelir. Satışa konu olan malın emsalini tespit etmek oldukça güç bir olaydır. Tespit edilen emsal mala; “kalitesinin aynı olmadığı”, “içeriğinin farklı olduğu”, “kullanım alanlarının farklı olduğu” gibi iddialar ile her zaman itiraz edilebilecektir. Üretim imkanlarının teknolojik ilerlemelere bağlı olarak geliştiği günümüz dünyasında, aynı işleve sahip bir malın farklı kalitelere üretilbildiği, her şirketin kullandığı teknolojiye bağlı olarak ürettiği malın kalitesinin farklı olduğu bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla, farklı şirketler tarafından üretilmiş veya farklı teknolojiler kullanılarak üretilmiş; aynı işleve sahip malların emsal olarak kabul edilmesi, fiyat kıyaslamasının tespit edilen bu emsale göre yapılması sağlıklı bir sonuç vermeyecektir. Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, seçilen emsal mala her zaman itiraz edilebilecektir.

Örneğin farklı bir firma ve uyguladığı fiyatların emsal olarak alındığını düşünelim. Farklı bir firmanın uyguladığı fiyatların emsal olarak alınması daha başka problemlerle karşılaşmamıza neden olacaktır. Çünkü tespit edilen firma ve uyguladığı fiyatının; “en doğru fiyat” olduğunu söylemekte mümkün değildir. Bir şirket, dönemsel olarak karşılaştığı finansman sıkıntısını atlatmak için, elindeki malları, piyasa fiyatlarının altında, ve hatta zararına dahi satabilir. Böyle bir şirketin uyguladığı fiyatın emsal alınması yanlış değerlendirmeye yapılmasına yol açacaktır. Tüm bunlardan ayrı olarak emsal olarak tespit edilen malı satan firmanın durumunun da göz önünde tutulması gerekir. Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kıyaslama yapmak için hangi mal seçilirse seçilsin, seçilen mala ve fiyatına ilişkin itirazlar olacaktır.

5520 sayılı yeni kanun ile örtülü kazancı değiştiren kanuni düzenlemede emseline göre göze çaracak derecede düşük veya yüksek

ifadesi yerine “**emsallere uygunluk ilkesi**” kullanılmıştır Emsalin tespit edilebilmesi için de kanunda sayılan bazı yöntemlerin kullanılması önerilmiştir. Önerilmiştir diyoruz çünkü burada bir zorlayıcı hükümden ziyade yol gösteren ve işlemleri kolaylaştırabilecek yöntemler belirtilmiştir. Eğer mükellef kanunda belirlenen yöntemler ile sonuca ulaşamazsa kendi istediği yöntemi kullanılabilecektir. Düzenlemenin gerekçesinde ise işlemin mahiyetine uygun yöntemin kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Hangi mal çeşidine göre hangi yöntemin kullanılacağı da tam olarak belirlenmemiş olmasına karşın yöntemlerin isimlerinden anlaşılacağı üzere,

- Karşılaştırılabilir Fiyat yöntemi; satışa konu olan tüm emtialar, isim hakları için kullanılabilir; üretim işletmelerinin yarı mamul ve ilk maddelerinde ise kullanılması zordur
- Maliyet Artı yöntemi ise yarı mamul ve hizmet işlemlerinde daha kolay kullanılabilir
- Yeniden satış yöntemi ise daha çok malın aracı firmalar ile satıldığı (pazarlama firmaları gibi) mallar için kullanılabilir

Bize göre bu konu ile ilgili olarak Mali idare, yöntemlerin hangi mal çeşitlerinde kullanılacağını yapacağı açıklamalar ile netleştirip uygulamayı kolaylaştıracaktır

Kanuni düzenlemenin gerekçesinde;

“Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (**iç emsal**) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır

Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması yada güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (**dış emsal**) karşılaştırmada esas alınacaktır” ifadesi yer almaktadır. Esasen öteden beri uygulanmakta olan örtülü kazanç için en önemli hususun, iç emsalin öncelikle geçerli olacağı ve bunun en güvenilir yöntem olduğunun açıkça ifade edilmesi emsal konusunda yaşanan ihtilafların azalmasına yardımcı olacaktır.

2.2 Beyan

1. Beyan Esası

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci (25) günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için **bir beyanname** vermek zorunda olup, mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alış ve satış büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için, bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi, **ayrı beyanname veremeyeceklerdir.**

Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından her bir iktisadi işletme için ayrı ayrı beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu hükmün özellikle uygulamadan yaşanan sıkıntıların önüne geçilmesi için getirildiğini düşünmekteyiz. Şöyle ki; farklı şehirlerde çok sayıda iktisadi işletmesi bulunan bir dernek her iktisadi işletmesi için ayrı beyanname verecektir. Bununla birlikte, bu hükmün sonucu olarak bir iktisadi işletmede doğan zarar, diğer iktisadi işletmenin kazancından mahsup edilemeyecektir.

Kooperatifler, gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. Bununla beraber, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu kooperatifler, beyanname verme dışındaki mükellefiyetlerle ilgili diğer ödevlerini yerine getireceklerdir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bağlı olacağı vergi dairesi, kurumların kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yerin vergi dairesi olacaktır. Ancak mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini kanuni veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Zaten uygulamada Bakanlık bu yetkisini kullanmıştır. İhtisas vergi daireleri bunlara örnek teşkil etmektedir. Dış Ticaret, Kurumlar vergi daireleri gibi.

2 . Vergi Kesintisi

1 -Genel

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "vergi kesintisi" ile ilgili kanun hükmünün düzenleniş gerekçesinde; kurumları ilgilendirdiği halde gelir vergisi kanunu içinde yer alan hükümlerin ilgili kanuna yani kurumlar vergisi kanununa taşınarak kanunun bütünlüğü bir ölçüde sağlandığı ve bu düzenlemenin Gelir Vergisi Kanunu ile olan irtibatı tamamen koparmak amacı gütmeyeceği belirtilmiştir. Aşağıda kimlerin, hangi kurum kazançları üzerinden vergi kesintisi yapacakları sayılmıştır;

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere

nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

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

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri (Kesinti yapılmasında, taşınmazı kiraya ve ren kooperatifin türünün veya mükellef ya da muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır).

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

ç) Mevduat faizleri.

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.

e) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları.

f) (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (Repo gelirleri).

2- Kar Payı ödemeleri üzerinden stopaj

Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen kar payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları için yapılacak vergi kesintisi söz konusu kurumlar için nihai vergi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen kar payları şunlardır:

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil).
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, Kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları.

3- Yatırım Fonlarının kazançları üzerinden stopaj

Türkiye’de kurulu olmaları şartıyla;

a- Menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıkları ile PortföyüTürkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının,

yalnızca portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının her türlü kazançları,

üzerinden, kazanç dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır

4- Hesaben ödeme ve brüt tutarın esas olması

Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir. Yapılacak vergi kesintisi, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilmelidir

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi (brüt) tutarları üzerinden dikkate alınacaktır Ancak, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifade ile kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

Brüt tutar aşağıdaki formülle de hesaplanması mümkün bulunmaktadır:

$$\text{Brüt Tutar} = \frac{\text{Net Tutar}}{1 - \text{Vergi oranı}}$$

5 – Vergi Kesintisinin Beyanı ve Ödenmesi

Tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintileri, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar tarafından, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini **izleyen ayın 20. günü** akşamına kadar muhtasar beyanname ile **bildirilecektir**.

Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılacak kesinti kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır.

Kesilen ve muhtasar beyanname ile bildirilen vergilerin, **beyanmenin verildiği ayın 26. günü** akşamına kadar **ödenmesi** gerekmektedir.

6 – Mükerrerliği Önleme hükmü

K.V.K'da yer alan hükümler uyarınca yapılan vergi kesintisinden sonra aynı kazançlar üzerinden G.V.K. 94 uyarınca stopaj yapılmayacağını, aynı şekilde 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilecek menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kullanılan

G.V.K'nun Geçici 67'inci maddesi uyarınca üzerinden vergi kesintisi yapılan kazançlar üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağını, bu kanunun geçici 1'inci maddesinin 1 ve 2'inci fıkralarında belirtmek suretiyle mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır.

Gelir vergisi kanunundaki vergi kesintisi ile kurumlar vergisi kanunundaki vergi kesintisi hükümleri arasında Bakanlar Kurulu'nun yetki kullanımı sonucunda oluşabilecek adaletsizliklerin önüne geçebilmek için geçici 1'inci maddenin 4'üncü fıkrasında aşağıdaki belirleme yapılmıştır.

“Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacaktır.”

2.3 Verginin Tarhi

Vergilendirme Dönemi ve Tarhiyat

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Hesap dönemi Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesinde açıklanmıştır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

- Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

- Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.

2.4 Tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi

1. Tasfiye

A . Genel

Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren tam ya da dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olmaktadır.

Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin **genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar** ve **tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.** Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Böylelikle tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihleri üzerinde yaşanan tartışmalar kesin olarak belirlendiğinden bu konuda yaşanan ihtilafların sona ermesi muhtemeldir.

B – Tasfiye Beyannamesi

Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden **yirmibeşinci günü** akşamına kadar mü-

kellefin bağı olduğu vergi dairesine verilir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren **otuz gün içinde** kurumun bağı olduğu vergi dairesine verilir. Verilecek beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir

Tasfiyenin zararlarla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir. Tasfiye ile ilgili olarak belirsizliklerin olduğu başka bir husus da tasfiye sonucuna göre yapılacak işlemin ne olduğudur. 5520 sayılı kanun ile değişmeden önceki tasfiye hükümlerinde tasfiye sonuçlandığında önceki beyanların“**ıslah edileceği**” belirtilmiştir. Ama bu ıslah etmenin hangi beyanname ile yapılacağı tam olarak izah edilmemiş olup, uygulamada da çok farklı işlemlerin yapıldığı görülmüştür. Yeni düzenleme ile tasfiyenin sadece zararlarla kapanması halinde geriye dönük vergilerin iade alınabileceği ve tasfiye dönemlerinde farklı vergi oranlarının uygulanması sebebiyle önceki yıllarda ödenen vergilerin iade alınamayacağı gerekçede açıkça belirtilmiştir.

Örnek: 1.1.2004 tarihinde tasfiyeye giren Y A.Ş. 01.09.2006 tarihinde tasfiyeye tamamlamıştır. Y.A.Ş.’nin tasfiyeye ait bilgileri aşağıdaki tabloya alınmıştır

Dönem	Tasfiye Karı	Vergi Oranı	Ödenen Vergi
2004	100.000 YTL	%33	33.000 YTL
2005	120.000 YTL	%30	36.000 YTL
2006	150.000 YTL	%20	30.000 YTL
TOPLAM	370.000 YTL		129.000 YTL

K.V.K'nun 5520 sayılı kanun ile değişmeden önceki haline göre, beyanların ıslahı şu şekilde olacaktır. Tasfiye karı toplam 370.000 YTL olduğundan ve tasfiyenin tamamlandığı 2006 yılında geçerli olan %20 oranının uygulanması sonucunda Y A.Ş.'nin (370.000 x %20=) 74.000 YTL kurumlar vergisi ödenmesi gerektiğinden, önceki dönemlerde fazla olarak ödenmiş (129.000 – 74.000=) 55.000 YTL fazla ödenen vergi iade alınabilecekti. Ancak 5520 sayılı kanun ile bu imkan ortadan kalmış ve sadece tasfiyenin zararları kapanması halinde önceki dönemde ödenen vergilerin iade alınabileceği çok açık şekilde düzenlenmiştir.

C – Tasfiyede Zamanaşımı ve Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlamaktadır. Yukarıda yer verdiğimiz örnekteki Y A.Ş. 01.09.2006 tarihinde tasfiyesini tamamlamış olup anılan şirket için tarh zamanaşımı 01.01.2007 tarihinden başlayacaktır.

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.

D – Tasfiye Karı

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye karıdır. Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Tasfiye karı hesaplanırken;

a) Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

b) Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine,

eklenir.

Hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri, Kanunun 13 üncü maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirlenir

Tasfiye karının hesaplanması sırasında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gider indirimi ve diğer indirimlerle zarar mahsubu konusundaki hükümleri de ayrıca dikkate alınır

Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir.

Aşağıda belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir:

a) Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları.

b) Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.

E – Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207. maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi inceleme-

sinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının sorumluluğu devam eder.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırılmaya yetkilidir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini belirli ölçülere ulaşamayan şirketlere ait tasfiye incelemelerini yaptırmamak şeklinde kullanması halinde mali idarenin verimsiz işler ile zaman kaybını önleyebilecektir.

2 . Birleşme

A – Genel

Türk Ticaret Kanununun 146'ncı maddesinde birleşmenin tanımı yapılmıştır Madde hükmüne göre, birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketlerinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir, yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir.⁶

Birleşme işlemlerinin aşamaları aşağıdaki gibidir.⁷

- a) Önce katılan ve birleşilen şirketlerin genel kurulları toplantıya çağrılır**
- b) Genel kurullardan izin alındıktan sonra, birleşme sözleşmesi hazırlanır**

6 A.Haydar YILDIRIM-Olcay KOLOTOĞLU A.Ş ve LTD. Şti'lerin Kuruluşu Tas. Bir. Dev. Bölünmesi Yaklaşım yayıncılık

7 a.g.e.

c) Her iki şirketin genel kurulları, yeniden toplantıya çağrılır Genel kurullar, birleşme kararını bu aşamada onaylarlar. Ayrıca, devir alan şirketin genel kurulu, ana sözleşme değişikliği ve sermaye artırımı kararı alır

d) Genel kurullardan birleşme kararı alındıktan sonra:

- Birleşme kararları (her iki genel kurulun) tescil edilir.
- Devir alan şirketin ana sözleşmesindeki değişiklik tescil ettirilir.
- Katılan ortaklığın infisahı tescil ettirilir

e) Son aşamada, katılan ortaklık sicilden silinir ve değişme birimine göre, pay değiştirmesi yapılır

Örnek : Aşağıda verileri bulunan A A.Ş infisah edecek ve B. A.Ş. bünyesinde birleşme gerçekleşecektir. A. A.Ş. ortakları ne kadarlık hisse alacaklardır?

Birleşen kurum (A) A.Ş.'nin;

Nominal Sermayesi = 350.000.000.000 TL

Cari Değeri = 601.000.000.000 TL

$$\begin{aligned} \text{Hisse Senetlerinin Cari Değeri} &= (\text{Cari Değer} / \text{Nominal Sermaye}) \times 1.000 \\ &= (601.000.000.000 / 350.000.000.000) \times 1.000 \\ &= 1.717 \end{aligned}$$

Birleşen (A) A.Ş.'nin nominal bedeli 1.000 TL olan hisse senetlerinin cari değeri 1.717 TL'dir.

Birleşilecek kurum (B) A.Ş.'nin;

Nominal Sermayesi	=	50.000.000.000 TL
Cari Değeri	=	167.000.000.000 TL

$$\begin{aligned}\text{Hisse Senetlerinin Cari Değeri} &= (\text{Cari Değer} / \text{Nominal Sermaye}) \times 1.000 \\ &= (167.000.000.000 / 50.000.000.000) \times 1.000 \\ &= 3.340\end{aligned}$$

Birleşilen (B) A.Ş.'nin nominal bedeli 1.000 TL olan hisse senetlerinin cari değeri 3.340 TL'dir.

$$\begin{aligned}\text{Değiştirme Birimi} &= \text{Birleşilecek Şirketin Hisse Senetlerinin} \\ &\quad \text{Cari Değeri} / \text{Birleşen (İnfisah eden)} \\ &\quad \text{Şirketin Hisse Senetlerinin Cari Değeri} \\ &= 3.340 / 1.717 \\ &= 1,9452\end{aligned}$$

Birleşilen kurumun (B A.Ş.); birleşen kurumun (infisah eden-A A.Ş.) 350 milyar TL sermaye sahibi ortaklarına (350.000.000.000 TL / 1,9452) = 179.930.084.310 TL tutarında, kendi hisse senetlerinden vermesi ve sermayesini 179.930.084.310 TL artırması gerekmektedir.

B – Kurumlar Vergisi Açısından Birleşme

Yukarıdaki bölümde kısaca belirttiğimiz üzere şirketlerin birleşmesine ait düzenlemeler T.T.K’da yapılmıştır Kurumlar vergisi kanununda ise birleşme işlemi T.T.K’na uygun olarak kanun metnine dahil olunmuştur.

Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olmaktadır. Burada bir hususu da belirtmekte fayda bulunmaktadır. Birleşme sonucunda birleşme karı vergiye tabi olacağından uygulamada zorunlu olmadıkça başvurulacak bir yöntem değildir.

Birleşme halinde, tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşilen kuruma ait olacaktır.

3. Devir

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler ve tür değiştirmeler devir hükmünde sayılmaktadır. Çünkü birleşme işleminin kanuni dayanağı olan T.T.K’da devir işlemi tanımlanmamıştır. Kurumlar vergisi kanununda ise birleşme işleminin belirli koşullar altında vergisiz olarak yapılan hali devir işlemidir.

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve **aynen** bilançosuna geçirilmesi. (aynen bilançoya geçirilmesi ile ilgili olarak sermaye artışları sebebiyle meydana gelecek olan (+ veya -) farklar aktif veya pasif geçici hesaplar kullanılmak suretiyle muhasebeleş-

tirlecektir. Bu konu ile ilgili olarak 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, devir halinde nominal sermayenin her iki şirketin, nominal sermayeleri toplamına eşit olmayabileceği ve bu durumun devrin şartlarını ihlal etmediği belirtilmiştir. Aktifte veya pasifte düzenleyici hesap açılabileceği de ifade edilmektedir.)

Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesihi kurum ile birleşilen kurum;

- Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi daireesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdaki ayrıca teminat isteyebilir.

4 . Bölünme

Kurumlar vergisi uygulamasında, devir işlemlerinde olduğu gibi bölünmenin de vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanarak, işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayabilecek bölünme işlemlerini gerçekleştirmeleri mümkün hale getirilmiştir. Dolayısıyla bölünmeye ilişkin hükümler, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, işletmelerin yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşmasını sağlayarak verimli ve karlı kuruluşlar haline getirilebilmesini amaçlamaktadır. Böylece şirketler yeniden yapılabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetini ayrıştırarak bu faaliyetlerin her birini ayrı şirketler bünyesinde yürütebileceklerdir.

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi (aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.) ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, kurumlar vergisi uygulamasında tam bölünme hükmünde sayılmaktadır.

Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin yalnızca % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel teşkil etmeyecektir. Böylece, bölünme işlemi sonucu devrolan şirketin ortaklarına belli miktarda nakit ödeme yapılması mümkün bulunmaktadır ve bu şekilde hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemeler bölünme işleminin vergisiz yapılmasını engellemeyecektir.

Tam bölünmede, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar

- Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
- Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

Tam bölünmede, varlıklar, kayıtlı değerleri üzerinden devralan şirketlere aktarılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 265. maddesine göre bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan he

sap değeridir. Bu varlıklar, devir olan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ilerde bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark, kurum kazancına dahil edecektir.

5. Kısmi Bölünme Ve Hisse Değişimi

Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan;

- Taşınmazları ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisselerini, ya da
- Sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, kurumlar vergisi uygulamasında kısmi bölünme sayılmaktadır.

Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur. Dar mükellef kurumların kısmi bölünme hükmünden yararlanabilmesi için, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki daimi temsilci ya da işyerinin aktifine kaydedilmelidir.

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, kurumlar vergisi uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Dolayısıyla, hisse değişiminin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, hisselerini topladığı şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde etmesi gerekmekte ve şartlar birlikte aranmaktadır. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Kısmi bölünme ve hisse değişimi hükmünde olan işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar

Bununla birlikte, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Kanunun yayımı tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmi bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabileceklerdir.

2.5 Verginin Ödenmesi

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ve tek taksitte ödenir. Buna göre beyannamenin verildiği ayda, beyanna-

me verildikten sonra ilgili ayın sonuna kadar herhangi bir günde ödeme yapılabilecektir.

Beyannamenin Verilmesi Gereken Tarih	1 - 25 Nisan
Ödeme Yapılması İçin Son Tarih	30 Nisan

Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme karı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, devir ve bölünmelerde münfesihi kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Devir ya da bölünme tarihi itibariyle hazırlanan ve müştereken imzalanarak münfesihi ya da bölünen kuruma ait olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesi verildiği durumlarda, münfesihi veya bölünen kurum adına tahakkuk eden vergiler, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

III – DAR MÜKELLEFIYET ESASINDA VERGİLEME

3.1 Matrahın Tayini

1 . Safi Kurum Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergileme yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı, mükelleflerin hasılatlarından bu Kanuna göre indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirim kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunur.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Bu kazançlar kurumlar vergisi uygulamasında ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Örneğin dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ilgili kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olur. Örneğin dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye’deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olması ha

linde ise Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

2 . Kabul Edilmeyen İndirimler

Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyecek, bir başka deyişle gider olarak dikkate alınamayacaktır. Amaç, Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlemektir

Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir. Ancak, Türkiye'deki kurumun kazancının **elde edilmesi** ve **idamesi** ile **ilgili** olan ve **emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek** dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Ancak gider indirimi emsaline uygun belirli esaslara bağlı kalınarak yapılacaktır Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için daha önce açıkladığımız örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmamaktadır Dolayısıyla dar mükellef ku-

rumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

3 . Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı taşıma kurumlarının, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşacak ve bu şekilde tespit edilen hasılatın, ayrıca herhangi bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.

- a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
- b) Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
- c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

Ülkeler arasında yapılan taşıma işlerinden dolayı Türkiye’de oluşan safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün olma-

dığından, bu kazancın tespitine ilişkin bir kısım ölçülerin konulması gerekmektedir. Bu nedenle yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılat *ortalama emsal oranları* - *nin uygulanması* suretiyle hesaplanacaktır.

Buna göre, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aşağıda belirtilen ortalama emsal oranları uygulanacak ve Türkiye’de elde edilen hasılatın brüt tutarına söz konusu oranların uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

- a) Kara taşımacılığında % 12,
- b) Deniz taşımacılığında % 15,
- c) Hava taşımacılığında % 5,

3.2 Beyan

1- Dar mükellefiyette yıllık beyan ve ödeme

Yıllık beyanname, Türkiye’de bir daimi temsilci ya da işyeri vasıtasıyla gelir elde eden dar mükellef kurumlar tarafından verilmektedir.

Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyanname, kurumun Türkiye’deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

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. Yıllık beyanname ile bildirilen kurumlar vergisi ise, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

2- Dar Mükellefiyette özel beyan ve ödeme

A. Genel

Özel beyanname, dar mükellef kurumlar tarafından, vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere “diğer kazanç ve iratlardan” ibaret olması halinde verilmektedir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Ancak, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Özel beyannamenin verilmesi bakımından, diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanmakta, ancak, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır.

Bu kuralın tek istisnası ise, Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Gelir Vergisi Kanununda diğer kazanç ve iratların tespitinde

kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

Buna göre, dar mükellef kurumların, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmamakta, dolayısıyla vergiye tabi bulunmamaktadır.

Ancak, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, yalnızca bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şart bulunmaktadır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar ticari kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

B. Özel beyannamenin verileceği vergi dairesi

Özel beyanname;

- a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- b) Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- c) Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

ç) Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

d) Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

e) Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

yerin vergi dairesine, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse tarafından, bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren **onbeş** gün içinde verilecek ve özel beyannameyle bildirilen kazanca ilişkin vergi beyanname verme süresi içinde, yani kazancın elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenecektir.

3.3 Vergi kesintisi

1. Genel

Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından ve gayri safi tutar üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

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.

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

Söz konusu vergi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkin bulunmaktadır. Dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu kapsamda vergi kesintisi uygulanmayacaktır.

Bununla beraber;

- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden de % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır
- Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır

2. Dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları

Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Ancak;

- Karın sermayeye eklenmiş olması halinde vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kazançları vergi kesintisine tabi tutulmuş yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte aşağıda sayacağımız kazançlar üzerinden, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için yapılacak kesinti oranı söz konusu %15’lik oranın yarısını aşamayacaktır:

- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız 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 şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

- Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-b maddesinde sayılan şartları taşıyan iştirak kazançları.

3. Dar mükellef kurumlar bünyesinde yapılan kesinti

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

Bir örnek vermek gerekirse; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı 100.000 YTL ve hesaplanan kurumlar vergisi 20.000 YTL olan dar mükellef bir kurumun, $((100.000 - 20.000) \times 0,15 =)$ 12.000 YTL tutarındaki bir kesintinin kazancın tamamının ana merkeze aktarılmasını istenmesi halinde, kurum bünyesinde yapılması gerekecektir. Böylelikle dar mükellef kurumun katlanmış olduğu vergi yükü, kurumlar vergisi ile beraber 32.000 YTL olacaktır.

4. Vergi cennetlerinde faaliyet gösterenlere yapılan ödemelerden yapılacak kesinti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu 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.

Buna göre, Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan ve-

ya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun **mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında** vergi kesintisi yapılacaktır Kesinti, tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri için de geçerli bulunmaktadır.

Bu şekilde vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Bakanlar Kurulu'nca ülkeler itibarıyla belirleme yapılırken, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu göz önünde bulundurulacaktır.

- 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 yada sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sınıra kadar indirmeye veya kanuni seviyeye kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bununla beraber, yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu şekilde bir vergi kesintisi yapılmayacaktır

5 . Dar mükellef kurumlardan yapılan kesintilerin beyanı ve ödenmesi

Dar mükellef kurumlardan yapılan vergi kesintileri, kesintiyi yapan tarafından bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itiba

ryla bağlı oldukları vergi dairesine vergilendirme dönemini izleyen ayın **yirminci günü** akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirilecektir.

Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Kesilen ve muhtasar beyanname ile bildirilen vergilerin, **beyannamenin verildiği ayın 26. günü** akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

IV – ORTAK HÜKÜMLER GEÇİCİ MADDELER

4.1 Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

Kurumlar Vergisi kanununda yapılan değişiklikler arasında en ilgi çekici düzenleme vergi oranında yaşanan 10 puanlık indirimdir. Kanunun değiştirilme gerekçelerinden biride belki diğer vergi kanunlarımız için de söylenen “**oran yüksekliği**”dir. Ancak oran yüksekliği biraz açılması gereken bir konudur.

Ülkemiz 2004 verilerinin baz alındığı 2005 yılında 30 OECD ülkesi içinde %30’luk oranla 13’üncü sırada bulunmaktaydı. Ancak 2006 yılından itibaren kurumlar vergisinde yapılan 10 puanlık indirimle ve diğer OECD ülkelerinin vergi oranlarının sabit kalması ile yapılan hesaplama göre, Türkiye kurumlar vergisi oranı en düşük beşinci ülke olacaktır. Salt oran kıyaslaması yapılmasının muhakkak doğru sonuca götürmesi beklenmemelidir. Çünkü vergi oranı dışında farklı teşvik veya iade mekanizmaları ile vergi yükü çok farklı hale gelebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda geçici birinci maddenin 6’ncı fıkrasına göre; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların ver

gilendirilmesinde; 1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanacak, hesaplamada, oran kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, örneğin, kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş bir kurumun 01.09.2005 tarihinde başlayıp, 31.08.2006 tarihinde biten özel hesap dönemine ilişkin kurum kazancı için uygulanacak kurumlar vergisi oranı $((4/12 \times 30) + (8/12 \times 20)) = \% 23$ olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmiş bulunan geçici birinci maddenin 11'inci fıkrası hükmü uyarınca, 1/1/2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde % 30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için bu Kanuna göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, müteakip dönemler için hesaplanacak geçici vergiden mahsup edilebilecektir.

4.2 Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsubu mümkündür. **Ancak bunun için;**

- Yurt dışında ödenen vergi kurum vergisi ve benzeri bir vergi olmalıdır
- Yurt dışında üzerinden vergi ödenmiş kazanç, Türkiye'deki kurumun genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş olmalıdır

Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının (% 20) uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel so-

nuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen **üçüncü hesap dönemi sonuna** kadar indirim konusu yapılabilir.

Yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, bu yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından **tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça**, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerektiği unutulmamalıdır.

Yurt dışında bulunan iştiraklerin ödemiş olduğu kurumlar vergisi ve benzeri vergiler bazı şartlarda Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Buna göre;

- “Kontrol Edilen Kurum” ile ilgili şartların olduğu durumlarda, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden genel hükümler dahilinde mahsup edilebilir.
- Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına

kaynak oluşturan kazançlar üzerinden 3denen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı genel h3k3mler dahilinde mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında 3denen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Mahsup uygulamasından ge3ici vergilendirme d3nemlerinde de yararlanılması m3mk3n bulunmaktadır.Dolayısıyla, ge3ici vergilendirme d3nemi i3inde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği 3lkelerde kesin-ti veya diğer Şekillerde 3denen vergiler, o d3nem i3in hesaplanan ge3ici vergi tutarından mahsup edilebilecektir. Ancak indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara ge3ici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında 3denen vergilerin T3rkiye’de 3denecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi i3in, yabancı 3lkelerde vergi 3dendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki T3rk el3ilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde T3rk menfaatlerini koruyan 3lkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmelidir.

Yurt dışında 3denen vergilerin T3rkiye’de 3denecek kurumlar vergisinden mahsubu i3in ibraz edilmesi gereken belgelerin tarhiyat esnasında ibraz edilmesi gerekmektedir. Belgelerin tarhiyat sırasında m3kellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı 3lkede 3denen veya 3denecek olan vergi, kurumlar vergisi oranını (% 20) aşmamak Şartıyla o 3lkede ge3erli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertele-nir. İbrahim edilmesi gereken belgeler, tarihinden itibaren **“en ge3 bir yıl i3inde”** ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara g3re tarhiyat d3zeltilir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.

4.3 Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

1. K.V.K Madde 15 Uyarınca Yapılan Kesintilerin Mahsubu

- a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
 - b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,
 - c) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri,
 - ç) Mevduat faizleri,
 - d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
 - e) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları,
 - f) (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (Repo gelirleri),
- nedeniyle kesinti suretiyle ödenmiş bulunan vergiler beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Bununla birlikte,

a- Hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler,

b- Kazançları vergi kesintisine tabi tutulmuş yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı alan kurumlar tarafından alınan kar payının içerdği kesintiler,

yine aynı şekilde beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Yalnız, (b)'ye göre yapılacak mahsup esnasında, mahsup edilebilecek tutar, ele geçen net kar payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Kazançları vergi kesintisine tabi tutulmuş yatırım fon ve ortaklıkları, istisnaya konu kazançlarının elde edilmesi sırasında her hangi bir şekilde kendilerinden vergi kesilmişse, bu vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler.

2 – K.V.K. Madde 30 Uyarınca Yapılan Kesintilerin Mahsubu

Dar mükellef kurumlar tarafından;

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,

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

e) Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,

üzerinden kesilmiş bulunan vergiler beyanname üzerinden hesaplanacakları kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Daha önce de belirttiğimiz üzere, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara 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 yapılması gerekmektedir. Şayet söz konusu kesinti, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden yapılmışsa, bu ödemeler üzerinden 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 aşmayacaktır.

Bununla birlikte, dar mükellefiyete tabi kurumların kesinti yoluyla vergisi alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi ihtiyari kılınan kazançları için beyanname vermeleri halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergilerin genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebileceği de unutulmamalıdır.

3. Geçici Verginin Mahsubu

Tam mükellef kurumlar ile ticari ve zirai kazançla sınırlı olarak dar mükellef kurumlar, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kurumlar vergisi oranında, yani % 20 oranında geçici vergi ödeyeceklerdir. Dolayısıyla, ödenen geçici vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsubu mümkün bulunmaktadır.

Ancak, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

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.

4. G.V.K Geçici 67. Madde Uyarınca Yapılan Kesintinin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca kesintiye tabi tutulmamakla beraber, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratlar da Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmamaktadır. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca yapılan vergi kesintileri genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Bununla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca;

- Tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut ve Kamu Or-

taklığı İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden yapılmış bulunan kesintiler, ile

- Bankalar ile aracı kurumlar tarafından kesintiye tabi tutulmaksızın alınan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçları için, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden yapacakları vergi kesintileri,

nedeniyle ödenmiş vergilerin, işlemden doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

5 . Mahsup Sonrası Kalan Tutarın İadesi

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca gerek tam ve gerekse dar mükellefler tarafından Türkiye'de kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. **Aradaki fark**, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren **bir yıl içinde** başvurusu halinde kendisine iade edilir. Bir yıl içinde her hangi bir başvuru yapılmaz ise iade hakkı kalmayacaktır.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili bulunmaktadır. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir.

Bu yetki dahilinde, mahsuben iade işleminin söz konusu olması halinde ise, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık ku

rumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla mahsuben iade yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranılan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

4.4 Muafiyet İstisna ve İndirimlerin Sınırı

Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, 5420 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından geçersiz olacaktır.

Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklı bulunmaktadır.

Bununla birlikte, 5420 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin geçerliliği devam edecektir. (Geçici 1'inci madde fıkra 9)

4.5 Kurumlar Vergisi Kanununda Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler

10- d- Kurum kazancından indirimi mümkün olan kültür ve sanat içerikli konularda yapılacak harcamalar ile bağış ve yardımların düzenlendiği ve Kanunun 10-d maddesinde yer alan düzenlemede belirlenmiş % 100 şeklindeki oranı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

11- 1) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir

13 - (2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır

13 - (7) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

15- (4) Bakanlar Kurulu, "tam mükelleflerce yapılacak vergi kesintisi" oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra 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

30- (7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı 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 veyi kesintisi yapılır

30 - 7- 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, sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

30- (8) Bakanlar Kurulu “dar mükelleflerden yapılacak 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

32- (3) Bakanlar Kurulu, geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

32- (4) Kanununun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Geçici 1- (4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında veyi oranlarına

ve diğ er hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.

4.6. Kurumlar Vergisinde Maliye Bakanlığına Tanınan Yetkiler:

4- 1-m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir)

4 - (2) Muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir

5- ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar.

5 - (2) İstisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

9- (2) Zarar mahsubunun uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

10- (1)- a - Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

10 - (3) Diğ er indirimlerin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

13 - (5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

14 - (7) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bağlı oldukları veği dairelerini, kanuni veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

14 - (8) Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

17 - (9) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.

19 - 5) Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usûlleri belirlemeye yetkilidir.

25 - (6) Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

27- f) Diğer hallerde, özel beyannamenin verilecek yeri konusunda belirlemeler yapmak.

34 - (6) Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya temi-

nata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir

4.7 Yürürlük :

MADDE 5-1-e - Taşınmaz ve İştirak kazançları istisnası kanununun yayımı tarihinde

MADDE 7 - Kontrol edilen kurum kazancı, 1.1.2006 Tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak üzere ve 1.1.2006 tarihinden itibaren Geçerli olmak üzere yayımı tarihinde

MADDE 12- Örtülü sermaye, **1.1.2006** tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde

MADDE 13- Transfer fiyatlaması ve **35** Muafiyet istisna ve indirimlerin sınırı,1.1.2007 tarihinde

MADDE 32/1- Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınması, 1.1.2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde

DİĞER HÜKÜMLER

1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
yürürlüğe girer.

YARARLANILAN KAYNAKLAR :

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Tebliğleri,
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı 22. Dönem 4. Yasama Yılı 114. Birleşim 13/Haziran/2006 Salı
- Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi 2. Baskı Yaklaşım Yayıncılık 2003 Ali Haydar YILDIRIM – Olcay KO- LOTOĞLU)
- İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi Haziran 2006 TÜRMOB Sirküler Rapor Mustafa DÜNDAR
- İnteraktif CD 2006 Mevlüt ÖZER
- Serbülent BAYRAK-Gelirler Başkontrolörü (Makale) Referans Gazetesi, 08.02.2006
- Yaklaşım Yayınları 2003 Ali Haydar YILDIRIM – Olcay KO- LOTOĞLU (Gelirler Başkontrolörleri) (Makale)
- Mali Hukuk Ansiklopedisi Yaklaşım Yayınları Mahmut SEK- DUR – Muhsin ALTUN
- Ernst &Young Kurumlar Vergisi Kanunu Taslağı ve Yatırım Or- tamına Etkileri 07.02.2006