

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU (YORUM VE AÇIKLAMALARI)

(Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı)

CEM TEKİN
Gelirler Başkontrolörü

EMRE KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

15.01.2010 İstanbul

***BİLGİ BİRİKİMİMİZE KATKI SAĞLAYAN
TÜM MESLEKTAŞLARIMIZA...***

1. BASKI'YA ÖNSÖZ

Türk vergi sisteminde yer alan kazanç vergilerinden biri olan kurumlar vergisi, genel olarak tüzel kişiliği haiz mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden alınan bir vergidir. Genel bütçe gelirleri içinde taşıdığı önemin yanı sıra; ekonomideki kaynak kullanımına ve gelir dağılımına olan etkisi, yatırım ve istihdam kararları ile olan bağlantısı ve genel anlamda makro ekonomik göstergelerle olan doğrudan etkileşimi sayesinde en önemli maliye politikası araçlarından biridir. Özellikle teknolojik gelişmelerle bağlantılı olarak küçülen ve buna bağlı olarak globalleşen dünya da, uluslararası ve küresel sermayenin yatırım kararları açısından ülkelerin sahip oldukları vergi sistemleri büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda; eşitlik ve genellik gibi evrensel vergileme ilkelerine sahip düzenlemelerin yanı sıra mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten, düşük oranlı ve çağın gereklerine uygun ve bu özellikleri dolayısıyla yaşanabilir bir vergi ortamı yaratan modern ve katılımcı düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu bağlamda olmak üzere kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yukarıda belirtilen anlayış çerçevesinde yeniden belirlenmiştir. Anılan Kanunla vergi cennetleriyle mücadele ile kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi açısından bir kısım yeni düzenlemeler yapılmış, uzun yıllardan beri birçok tartışmanın temelinde yer alan ve bünyesinde kronik sorunları barındıran örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri yeniden düzenlenmek suretiyle her iki müessese objektif kriterlere bağlanmıştır.

Kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesi açısından sadece K.V.K.'nda yer alan düzenlemelerin bilinmesi yeterli olmayıp, G.V.K. ile V.U.K.'nda yer alan bir kısım düzenlemelerin de bilinmesi gerekmektedir. Kaldı ki, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançlar ile tam mükellefiyeti haiz kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançların vergilendirme yetkisinin tespiti açısından - mevcut olması durumunda- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında (Ç.V.Ö.A.) yer alan düzenlemelerinde ilgililerce göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Çalışmamızın hazırlanmasında öncelikle Kanunun sistematigi esas alınmış ve ilgili her bölümde G.V.K., V.U.K. ve Ç.V.Ö.A. ile 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelerle yorum ve açıklamalarımız pekiştirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca çalışmamızın hazırlanmasında her bir kanuni düzenleme ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar ile ilgililer nezdinde oluşacak tereddütler ile ilgili olarak öngörülerde bulunularak, ilgililere yardımcı olunması temel çıkış noktası olmuştur. Doğal olarak henüz yeni uygulamaya girmiş bulunan ve büyük mükellef gruplarını yakından ilgilendiren bu düzenleme ile ilgili olarak zamanla daha farklı sorunlarında ortaya çıkması muhtemeldir. Ancak bugün itibariyle kurumlar vergisi uygulaması açısından karşılaşılan sorunların ve yaşanan tereddütlerin giderilmesinde bu çalışmanın ilgililere sağlayacağı katkı oranında eserin yazarları bir bu kadar bahtiyar olacaktır. Bu çalışmanın vücut bulmasında yazarlar kadar Maliye ve Hukuk Yayınları çalışanları ile değerli üstadımız Bünyamin ÖZTÜRK'ün katkıları da inkar edilemez. Bu bağlamda eserimizin ilgililere yararlı olmasını diler, Maliye ve Hukuk Yayınları çalışanları ile değerli üstadımız Bünyamin ÖZTÜRK'e şükranlarımızı sunarız.

Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörleri
04.04.2007/İstanbul

2. BASKI'YA ÖNSÖZ

Vergi sistemini yön vermek amacıyla kağıt üzerinde yapılan düzenlemeler, uygulandıkça ve uygulamada bazı sorunlarla karşılaştıkça daha iyi anlaşılabilmekte ve yaşayan bir organizma gibi kendini günün koşullarına uygun olarak güncelleyebilmektedir.

Yaklaşık üç buçuk yıllık bir geçmişi olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da uygulanageldiği bu kısa süre içerisinde daha iyi anlaşılabilirdiği gibi Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığınca da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, özellikle Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını müessesesinin uygulanmasını anlaşılabilir hale getirmek amacıyla Bakanlar Kurulu Kararları ve Genel Tebliğler çıkarılmıştır. Öte yandan, Kanun'un diğer hükümlerini açıklamak amacıyla Genel Tebliğ ve Sirkülerler ile açıklamalar yapılmıştır.

Belki de bunlardan daha önemli açıklamalar, uygulamada karşılaşılan sorunlar üzerine ortaya çıkan ve yardımcı vergi hukuku kaynakları olarak nitelendirilen, yargı kararları ve özelgelerle yapılmıştır.

Bizim, 1. baskı için önsöz yazdığımız 04.04.2007 tarihinde bu idari düzenlemeler ile içtihad tam olarak yerleşmemiştir. Bu idari düzenlemeler ve içtihadlardan yardım alarak 1. Baskı'da yer verdiğimiz açıklamalar ile yaptığımız yorumların geliştirilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmıştır. Öte yandan 5766, 5838 ve 5904 sayılı Kanunlar ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na bazı hükümler eklenmiştir.

Bu kitabın hazırlanması sırasında aile fertlerimizin bizlere gösterdiği sabrı ve verdikleri desteği göz ardı etmek mümkün değil. Bu nedenle aile fertlerimiz Hülya ve Sezin TEKİN ile Sevil ve Ceyda KARTALOĞLU'na ne kadar teşekkür etsek azdır.

Öte yandan, bu kitabın güncellenerek sizlerin eline geçmesinde büyük emeği olan başta Yaklaşım Yayıncılık A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı Sayın Ekrem SARISU olmak üzere, tüm Yaklaşım Yayıncılık çalışanlarına teşekkür ederiz.

Kitabımızın bütün okuyuculara faydalı olması dileğiyle...

Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU
Gelirler Başkontrolörü- Gelirler Kontrolörü
15.01.2010/İstanbul

1. MADDE 1: VERGİNİN KONUSU	34
1.1. GENEL AÇIKLAMA.....	34
2. MADDE 2: MÜKELLEFLER.....	36
2.1. GENEL AÇIKLAMA.....	37
2.2. SERMAYE ŞİRKETLERİ.....	38
2.2.1. Anonim Şirketler	38
2.2.2. Limited Şirketler.....	39
2.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	40
2.2.4. Fonlar	40
2.2.5. Yabancı Fonlar	42
2.3. KOOPERATİFLER.....	42
2.4. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI.....	43
2.4.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri	46
2.4.2. Kamu İktisadi Kuruluşları	46
2.4.3. Kamu Müesseseleri (Kuruluşları).....	47
2.4.4. Bağlı Ortaklıklar	47
2.4.5. Kamu İştirakleri.....	47
2.4.6. İşletme	47
2.5. DERNEK VE VAKIFLARIN İKTİSADİ İŞLETMELERİ	47
2.6. İŞ ORTAKLIKLARI	52
2.6.1. İş Ortaklıkları ile İlgili Özellik Gösteren Durumlar.....	54
2.6.1.1. Birden Fazla İşverenin Olması Durumu	54
2.6.1.2. İş Ortaklığının Bağlı Olduğu Vergi Dairesi.....	54
2.6.1.3. İşin Bitimi.....	54
2.6.1.4. Elde Edilen Gelirin Niteliği.....	54
2.6.1.5. İş Ortaklığının Mükellefiyet Değişimi	55
3. MADDE 3 : TAM VE DAR MÜKELLEFİYET	58
3.1. GENEL AÇIKLAMA.....	59
3.2. TAM MÜKELLEFİYET	59
3.2.1. Kanuni Merkez.....	59
3.2.2. İş Merkezi	59
3.3. DAR MÜKELLEFİYET.....	60
3.3.1. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı	60
3.3.1.1. Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar.....	60
3.3.1.1.1. Dar Mükellef Yabancı Kurumların İhracat Muafılığı	61
3.3.1.1.2. İrtibat Bürolarının Durumu	62
3.3.1.2. Türkiye’de Elde Edilen Zirai Kazançlar	62
3.3.1.3. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları	63
3.3.1.4. Türkiye’de Elde Edilen Kira Gelirleri.....	63
3.3.1.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları	64
3.3.1.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar	64
3.3.1.7. Türkiye’de Elde Edilen Ücret Gelirleri	66
4. MADDE 4 : MUAFİYETLER.....	67
4.1. GENEL AÇIKLAMA.....	69
4.2. MADDENİN YÜRÜRLÜK TARİHİ BAĞLAMINDA MUAFİYETİ KALDIRILAN KURUMLARININ MÜKELLEFİYET TARİHİ	69
4.3. KAMU İDARE VE KURULUŞLARINA TANINAN MUAFİYETLER	71
4.4. SERGİ VE PANAYIRLARA İLİŞKİN MUAFİYET	74
4.5. KREŞ, KONUKEVİ VE KANTİNLERE İLİŞKİN MUAFİYET	74

4.6. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI.....	77
4.7. YAPTIKLARI İŞ VEYA HİZMET KARŞILIĞINDA RESİM VE HARÇ ALAN KAMU KURULUŞLARI.....	77
4.8. İL ÖZEL İDARELERİ, BELEDİYELER VE KÖYLER TARAFINDAN İŞLETİLEN İŞLETMELER.....	77
4.9. KÖYLER VE KÖY BİRLİKLERİ TARAFINDAN İŞLETİLEN İŞLETMELER....	78
4.10. SPOR KLÜPLERİNE İLİŞKİN MUAFİYET	78
4.11. KOOPERATİFLERE İLİŞKİN MUAFİYET	79
4.11.1. Muafiyetin Şartları.....	79
4.11.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması	80
4.11.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi	81
4.11.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması	82
4.11.1.4. Münhasıran Ortaklarla İş Görülmesi Şartı ve Bu Şarta Yeni Kanunla Getirilen Kısıtlama.....	82
4.11.1.5. Kaldırılan Muafiyet Şartı (Faaliyete Geçen Üst Kuruluşa Girilmesi)	85
4.11.2. Yapı Kooperatiflerinde Muafiyet Uygulaması.....	86
4.11.2.1. Muafiyetten Yararlanılabilmesi İçin Yönetim ve Denetim Kurullarında Bulunmaması Gereken Kişiler	87
4.11.2.2. Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması.....	89
4.11.2.3. Yeni Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrası Muafiyetin Sona Ermesi	91
4.11.2.4. Yapı Kooperatiflerinde Ortak İçi İşlemler.....	92
4.11.2.5. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler.....	92
4.11.3. Tasfiye Sürecine Giren Kooperatiflerin Vergisel Durumu	93
4.12. DİĞER MUAFİYETLER.....	96
4.13. ÖZEL KANUNLARDA YER ALAN MUAFİYETLER VE K.V.K. KARŞISINDAKİ DURUMU	97
4.13.1. Özel Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler Uyarınca Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kurumlar	97
4.13.2. Özel Kanunlarda Düzenlenen Kurumlar Vergisi Muafiyeti Hükümlerinin Geçerliliği.....	98
4.14. ESKİ K.V.K.'DA YER ALIP YENİ K.V.K.'DA YER ALMAYAN MUAFİYET HÜKÜMLERİ.....	99
5. MADDE :5 İSTİSNALAR.....	101
5.1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	104
5.2. YURT İÇİ İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI	105
5.2.1. Yurt İçi İştirak Kazancı İstisnasının Şartları	106
5.2.2. Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri	107
5.2.3. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Karlarını Dağıtması	108
5.2.4. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması	109
5.2.5. İştirak Hissesi Alımına İlişkin Olarak Yapılan Giderlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı	109
5.2.6. İştirak Edilen Kurumun Tasfiye Edilmesi	111
5.2.7. Elde Edilen İştirak Kazançlarının Muhasebeleştirilmesi.....	118
5.3. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI.....	119
5.3.1. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Şartları.....	120
5.3.1.1. İştirak Edilen Kurumun Tam Mükellef Statüsünde Olmaması	120

5.3.1.2. İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Mahiyetinde Olması	120
5.3.1.3. İştirak Edilen Yabancı Kurumun Sermayesine En Az % 10 Oranında İştirak Edilmesi Gerekmemektedir	121
5.3.1.4. Kazancın Elde Edildiği Tarih İtibarıyla İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süreyle Elde Tutulması Gerekmemektedir.	121
5.3.1.5. İştirak Edilen Kurumun Faaliyette Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 15 Oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşınması Gerekmemektedir	122
5.3.1.6. İştirak Edilen Şirketin Esas Faaliyet Konusunun, Finansal Kiralama Dahil Finansman Temini veya Sigorta Hizmetlerinin Sunulması ya da Menkul Kıymet Yatırımı Olması Durumunda Vergi Yükü % 20 Olmalıdır	123
5.3.1.7. İştirak Kazancının Türkiye'ye Transfer Edilmesi Gerekmemektedir	124
5.3.2. Yurt Dışındaki İnşaat, Onarma, Montaj İşleri Ve Teknik Hizmetler Nedeniyle Ayrı Bir Şirket Kurulması.....	124
5.3.3. Yurt Dışı İştirak Kazançları Açısından 5422 sayılı K.V.K. ile 5520 sayılı K.V.K. Arasındaki Farklar	125
5.4. YURTDIŞI İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI	125
5.4.1. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Şartları	126
5.5. EMİSYON PRİMİ İSTİSNASI	130
5.5.1. Emisyon Primlerinin Muhasebeleştirilmesi	131
5.5.2. Rüçhan Hakkı Satış Kazancı İstisnasının Durumu	132
5.6. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA	132
5.6.1. Genel Açıklama	132
5.6.2. İstisna Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar.....	135
5.6.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Fon ve Ortaklıklar.....	135
5.6.2.2. Dar Mükellef Yatırım Fon ve Ortaklıklarının İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı.....	135
5.6.2.3. İstisnadan Yararlanabilecek Fon ve Ortaklıklara İlişkin Olarak Sermaye Piyasası Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler.....	137
5.6.2.3.1. Yatırım Ortaklıkları.....	138
5.6.2.3.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kuruluş ve İşleyişine İlişkin Esaslar	139
5.6.2.3.3. Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarının Kuruluş ve İşleyişine İlişkin Esaslar	140
5.6.2.3.4. Yatırım Fonları.....	141
5.6.2.3.4.1. Emeklilik Yatırım Fonları	142
5.6.2.3.4.2. Konut Finansmanı Fonları.....	143
5.6.2.3.4.3. Varlık Finansmanı Fonları.....	143
5.6.3. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının İstisna Kapsamındaki Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	143
5.7. TAŞINMAZ, İŞTİRAK HİSSESİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKKI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI	144
5.7.1. Genel Açıklama	144
5.7.2. İstisna Uygulamasının Yürürlük Tarihi	146
5.7.3. İstisnadan Yararlanabilecek Mükellefler	147
5.7.4. İstisna Uygulaması Kapsamındaki İktisadi Kıymetler	148
5.7.4.1. Taşınmazlar	148
5.7.4.1.1. Bütünleyici Parça (Mütemmim Cüz), Eklenti (Teferruat) ve İrtifak Haklarının Durumu	151

5.7.4.1.2. Yurt Dışında Bulunan Taşınmazlar	152
5.7.4.1.3. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Yapılan Taşınmaz Satışları	153
5.7.4.2. İştirak Hisseleri.....	154
5.7.4.2.1. Yurt Dışında Bulunan İştirak Hisseleri	154
5.7.4.3. Kurucu Senetleri	156
5.7.4.4. İntifa Senetleri	156
5.7.4.5. Rüçhan Hakları	157
5.7.4.5.1. İstisnanın Uygulanabilmesi İçin Rüçhan Haklarının Kupona Bağlanmış Olması Zorunlu Değildir	157
5.7.4.5.2. 01.01.2006 – 21.06.2006 Tarihleri Arasında Satılan Rüçhan Haklarının Durumu	157
5.7.4.5.3. Rüçhan Hakkı Kuponlarının Satışı Halinde Maliyet Bedelinin Tespiti.....	159
5.7.5. Taşınmaz, İştirak Hissesi, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Ve Rüçhan Hakkı Satış Kazancı İstisnasının Şartları.....	160
5.7.5.1. Satışa Konu İktisadi Kıymetlerin En Az İki Tam Yıl (730 Gün) Süreyle Kurumun Aktifinde Kayıtlı Olması Gerekmetedir	160
5.7.5.2. Satıştan Elde Edilecek Kazancın, İstisnadan Yararlanan Kısımın Beş Yıl Süreyle Pasifte Özel Bir Fon Hesabında Tutulması Gerekmetedir	162
5.7.5.3. Satış Bedelinin, Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Gerekmetedir	164
5.7.5.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ve Kiralanmasıyla Uğraşılmamalıdır.....	164
5.7.6. Holding Şirketlerinde İstisna Uygulaması	168
5.7.7. Satış Kazancının Faydalı Kullanılmaması Halinde İstisna Uygulaması	169
5.7.8. Sermaye Artırımı Nedeniyle Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli	169
5.7.8.1. Sermaye Yedeklerinin Sermayeye Eklenmesi Dolayısıyla Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli	169
5.7.8.2. Kar Yedeklerinin Sermayeye Eklenmesi Dolayısıyla Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli.....	170
5.7.8.3. Bedelli Sermaye Artırımı Sonucu Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Alış Bedeli.....	171
5.7.9. Bir Tartışma: 2006 ve 2007 Yılında Yapılan Hisse Senedi Satışlarının Tamamı İstisnadır.....	171
5.7.9.1. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesinde Yer Alan Düzenlemeler.....	172
5.7.9.2. 2006-2007 Yıllarında Elde Edilen İştirak Hissesi Satış Kazançlarının Durumu	173
5.7.10. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu	174
5.7.10.1. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinde KDV İstisnası	175
5.7.10.1.1. KDV İstisnasından Yararlanacak Mükellefler.....	176
5.7.10.1.2. İştirak Hissesi ve Gayrimenkulü 2 Yıl Aktifte Bulundurma Şartı	177
5.7.10.1.3. Satış İşlemi.....	178
5.7.10.1.4. Satıştan Doğan Kazancı Sermayeye Ekleme Şartı	179
5.7.10.2. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimleri Sonucu Lehe Alınan Paralarda BSMV İstisnası	180
5.7.10.3. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimleri Sonucu Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi İstisnası	181

5.7.10.4. Gayrimenkul Teslimleri Sonucunda Yapılacak Tescil İşlemlerinin Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu.....	182
5.7.11. Taşınmazlar İle İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması.....	182
5.7.12. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu.....	183
5.7.13. İstisna Kapsamındaki Satış Kazancının Hesaplanmasında Faiz, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu	183
5.7.14. Satış İşleminin Zararla Sonuçlanması Halinde, Bu Satışa İlişkin Zararların (Giderlerin) Kurum Kazancından İndirilmesi Mümkün Müdür ?.....	186
5.7.15. İstisna Uygulaması Açısından Yeni K.V.K. ile Eski K.V.K.'nın Farkları	188
5.8. BANKA BORÇLARINA İLİŞKİN OLARAK TAŞINMAZ, İŞTİRAK HİSSESİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI	188
5.8.1. Genel Açıklama	188
5.8.2. Belirtilen İktisadi Kıymetlerin, Banka Borçlarına Karşılık Bankalara veya TMSF'ye Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna.....	190
5.8.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olan Kurumlar	190
5.8.2.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler	191
5.8.2.3. İstisna Kazancın Tespiti	191
5.8.2. Bankaların Alacak Karşılığı Elde Ettikleri Söz Konusu Kıymetlerin Satışından Doğan Kazançlara Tanınan İstisna	193
5.9. YURT DIŞINDAKİ İŞYERLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA.....	194
5.9.1. Genel Açıklama	194
5.9.2. İş Yeri	195
5.9.3. Daimi Temsilci	195
5.9.4. İstisna Uygulamasının Şartları.....	195
5.9.4.1. Kazançların Doğduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 15 Oranında Toplam Vergi Yükü Taşınması Gerekmemektedir	195
5.9.4.2. Ana Faaliyet Konusunun, Finansal Kiralama Dahil Finansman Temini veya Sigorta Hizmetlerinin Sunulması ya da Menkul Kıymet Yatırımı Olması Durumunda Vergi Yükü % 20 Olmalıdır	196
5.9.4.3. Elde Edilen Kazancının Türkiye'ye Transfer Edilmesi Gerekmemektedir	197
5.10. YURT DIŞINDA İNŞAAT İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA.....	197
5.10.1. Genel Açıklama	197
5.10.2. Türkiye'de İcra Edilen Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması	199
5.10.3. İstisnanın, Yurt Dışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna Kapsamında Değerlendirilmesi.....	200
5.10.4. Yurt Dışında İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Kaynaklanan Zararların Mahsubu	201
5.10.5. İhalesi ve Ödemeleri Yurt İçindeki Firmalar Tarafından Yapılan Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerin Durumu.....	202
5.10.6. Yurt Dışında Elde Edilen Kazançların Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi.....	202
5.10.7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez Ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi	203

5.10.8. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine Ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme	203
5.10.9. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi	203
5.10.10. Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Teknik Hizmet Kazançları İstisnasına İlişkin Muktezalar	204
5.11. EĞİTİM VE ÖĞRETİM KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA.....	210
5.11.1. Genel Açıklama.....	210
5.11.2. İstisna Uygulamasının Kapsamı	211
5.11.3. İstisnadan Yararlanma Koşulları	212
5.11.3.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna	212
5.11.3.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna	213
5.11.4. İstisnanın Süresi	213
5.11.5. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması	213
5.11.6. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi	214
5.12. RİSTURN İSTİSNASI.....	214
5.12.1. Genel Açıklama	214
5.12.2. Risturn İstisnası Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar	215
5.12.2.1. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler	216
5.12.2.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları	216
5.12.2.3. Kooperatif Türleri İtibariyle Risturn İstisnası Uygulaması	220
5.12.2.3.1. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnasının Şartları Ve Uygulaması	221
5.12.2.3.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnasının Şartları Ve Uygulaması	221
5.12.2.3.3. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnasının Şartları ve Uygulaması	222
5.12.2.3.4. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması	222
5.12.2.4. Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerde Risturn İstisnası Uygulaması	222
5.13. İSTİSNAYA İLİŞKİN GİDER VE ZARARLARIN KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMEYECEĞİ	223
5.14. DİĞER KANUNLARDA DÜZENLENEN İSTİSNALARIN UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI.....	224
5.14.1. Yatırım İndirimi İstisnası	225
5.14.1.1. Yatırım İndirimi Tercihinin Kullanılması	226
5.14.1.2. Yatırım İndirimi Uygulaması	227
5.14.1.2.1. Devreden Yatırım İndirimi.....	228
5.14.1.2.2. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar	228
5.14.1.3. Yatırım İndirimi Uygulamasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı	229
5.14.2. Serbest Bölgeler Kazanç İstisnası	231
5.14.2.1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin Gelir Ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	234
5.14.2.2. Serbest Bölgelerde Bizzat Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	237
5.14.2.2. 5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında İstisna Uygulaması	240

5.14.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	241
5.14.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine İlişkin İstisna	244
5.14.4.1. Yazılım ve AR-GE'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	245
5.14.4.2. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri Vergisel Teşvikler.....	246
5.14.4.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti.....	247
5.14.5. 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun İle Düzenlenen Kurumlar Vergisi İstisnası.....	248
5.14.5.1. Ortak İçi İşlemlerden Doğan Gelir-Gider Farkına İlişkin İstisna.....	250
5.14.5.2. Üretim Tesisleri İle Bu Tesislere Ait Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	250
5.14.5.3. Ortaklıktan Çıkanlara İade Edilen Sermaye Payları İle Ödenmiş Sermaye Payı Arasında Kooperatif veya Birlik Lehine Doğan Farka İlişkin İstisna	251
5.14.6. 5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtdışında Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnalar	251
5.14.6.1. 22.11.2008 Tarihinden Sonra Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması	252
5.14.6.2. 22.11.2008 Tarihinden Önce Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması	253
5.14.7. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinde Kazanç İstisnası	254
6. MADDE 6 : SAFİ KURUM KAZANCI	256
6.1. GENEL AÇIKLAMA.....	256
6.2. TAM MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCININ TESPİTİ.....	257
6.2.1. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tespiti	259
6.2.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti.....	261
6.3. ZİRAİ FAALİYETLE İŞTİGAL EDEN KURUMLARDA KAZANÇ TESPİTİ	262
6.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİYLE İLGİLİ SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ.....	262
6.5. HASILAT KAVRAMI	263
6.6. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE TAHAKKUK İLKESİ.....	266
6.7. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DÖNEMSELLİK İLKESİ.....	267
7. MADDE 7: KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI	272
7.1. GENEL AÇIKLAMA.....	272
7.2. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAVRAMI.....	274
7.3. KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLMESİNİN ŞARTLARI	275
7.3.1. Kontrol Edilen Kurum Kazancının Bileşimi	276
7.3.2. Kontrol Edilen Kurum Kazancı Üzerindeki Vergi Yükü	277
7.3.3. Kontrol Edilen Kurumun Asgari Hasılat Tutarı	278
7.4. TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLECEK KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI	279
7.5. KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİNDE VERGİLENDİRİLMESİ	281
7.6. KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEN YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU	283

7.7. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKMASI MUHTEMEL SORUNLAR	286
7.7.1. Türkiye'deki Kurum Tarafından Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmeden Önce Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tarafından Kar Dağıtımında Bulunulması	286
7.7.2. Kontrol Oranı ve Türkiye'de Vergilendirilecek Kazancın Tespiti	288
7.7.3. Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Kontrol Ettikleri Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi.....	291
7.7.4. Hissedarlar Arasında İlişki ve Asgari Ortaklık Payı.....	292
7.7.5. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Önemi.....	293
7.7.6. Kontrol Edilen Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının İstisna Uygulamaları Karşısındaki Durumu	295
7.7.7. Kontrol Edilen Kurumların Faaliyetlerinin Zararla Sonuçlanması (Zarar Mahsubu)	297
8. MADDE 8: İNDİRİLECEK GİDERLER.....	300
8.1. GENEL AÇIKLAMA.....	301
8.2. MENKUL KIYMET İHRAÇ GİDERLERİ	302
8.3. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ.....	302
8.4. GENEL KURUL TOPLANTILARI İÇİN YAPILAN GİDERLERLE, BİRLEŞME, FESİH VE TASFİYE GİDERLERİ	303
8.5. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KOMANDİTE ORTAĞIN KÂR PAYI.....	304
8.6. KATILIM BANKALARINCA KATILMA HESABI KARŞILIĞINDA ÖDENEN KÂR PAYLARI.....	304
8.7. SİGORTA TEKNİK KARŞILILARI	305
8.7.1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları	305
8.7.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları.....	306
8.7.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar	307
8.7.4. Deprem Hasar Karşılıkları-Dengeleme Karşılıkları	307
8.8. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER	309
8.8.1. Genel Giderler	310
8.8.1.1. Temsil ve Ağırılama Giderleri.....	314
8.8.1.2. Götürü Gider Uygulaması	314
8.8.2.1.1. Götürü Gider Uygulamasından Yararlanacak Mükellefler.....	315
8.8.2.1.2. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat.....	315
8.8.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Primi vb. Giderleri	317
8.8.3. İşle İlgili Zarar, Ziyan ve Tazminatlar	318
8.8.4. Seyahat ve İkamet Giderleri	321
8.8.5. Taşıt Giderleri	322
8.8.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar.....	322
8.8.7. Amortismanlar	323
8.8.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar	323
8.8.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	323
8.8.10. Bağışlanan Gıda Maddelerinin Maliyet Bedeli	325
8.8.10.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar.....	325
8.8.10.2. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği	325
8.8.10.3. Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge	325
8.8.10.4. Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge	326

8.8.10.5. Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim	326
8.8.10.6. 5281 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	326
8.9. VERGİ USUL KANUNU GEREĞİNCE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER	326
8.10. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU GEREĞİNCE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER.....	327
8.11. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER.....	328
8.12. HOLDİNG ŞİRKETLERİN GENEL İDARE GİDERLERİNİN BAĞLI ŞİRKETLERE DAĞITIMI.....	328
9. MADDE 9 : ZARAR MAHSUBU	330
9.1. GENEL AÇIKLAMA.....	331
9.2. MADDENİN DAR MÜKELLEF KURUMLAR AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	331
9.3. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU	332
9.3.1. Geçmiş Yıl Zarar Mahsubunun Şartları	332
9.3.1.1. Kurumlar Vergisi Beynamesinde Her Yıla İlişkin Zarar Tutarları Ayrı Ayrı Gösterilmelidir.....	332
9.3.1.2. Zarar Mahsubu Hakkı 5 Yıl İçinde Kullanılmalıdır	332
9.3.2. Vergi İncelemesi ve Zarar Mahsubu	334
9.3.3. Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Mahsubu.....	335
9.3.4. Kazanç İstisnaları İle Geçmiş Yıl Zararlarının Bir Arada Olması Durumu	336
9.3.5. Bağış ve Yardım Harcamaları Açısından Geçmiş Yıl Zararları	337
9.4. DEVRALINAN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU.....	338
9.4.1. Kurumlar Vergisi Beynamesinde Her Yıla İlişkin Zarar Tutarları Ayrı Ayrı Gösterilmelidir	338
9.4.2. Zarar Mahsubu Hakkı 5 Yıl İçinde Kullanılmalıdır	338
9.4.3. Mahsup Edilecek Zarar Tutarı Devralınan Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Öz Sermaye Tutarını Geçmemelidir	338
9.4.4. Devralınan veya Bölünen Kurumun Son Beş Yıla İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olması Gerekmemektedir	338
9.4.5. Devralınan Kurumun Faaliyetine Devrin Meydana Geldiği Hesap Döneminden İtibaren En Az Beş Yıl Süreyle Devam Edilmelidir	339
9.4.6. Şartların İhlali.....	339
9.5. BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU	342
9.6. YURT DIŞI FAALİYETLERİNDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU.....	342
9.6.1. Kurumlar Vergisi Beynamesinde Her Yıla İlişkin Zarar Tutarları Ayrı Ayrı Gösterilmelidir	342
9.6.2. Yurt Dışında Oluşacak Zararın Türkiye'de Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlarla İlgili Olmaması Gerekmemektedir	342
9.6.3. Zarar Mahsubu Hakkı 5 Yıl İçinde Kullanılmalıdır	342
9.6.4. Faaliyette Bulunulan Ülkede Oluşan Vergi Matrahının Raporla Bağlanması	343
9.6.5. Yurt Dışı Zararın İlgili Ülkede Mahsup Edilmemesi Gerekmemektedir.	343
10. MADDE 10 : DİĞER İNDİRİMLER.....	345
10.1. GENEL AÇIKLAMA.....	347
10.2. DİĞER İNDİRİMLERİN UYGULANMASINDA SIRA.....	347
10.3. KURUM KAZANCINDAN YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLERDE USUL	348
10.4. DAR MÜKELLEF KURUMLAR AÇISINDAN DİĞER İNDİRİMLERİN GEÇERLİLİĞİ	349

10.5. AR-GE İNDİRİMİ	349
10.5.1. Ar-Ge İndirimine İlişkin Tanımlar	350
10.5.2. Ar-Ge İndiriminin Kapsamı.....	350
10.5.3. Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı	351
10.5.4. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması.....	353
10.5.5. Ar-Ge İndirimi Uygulanmasına İlişkin Özellikli Durumlar.....	353
10.5.5.1. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	353
10.5.5.2. Mükelleflerden İstenecek Belgeler	353
10.5.5.3. Teknokentlerde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Durumu.....	355
10.5.5.4. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Desteklerinin Durumu	356
10.5.5.5. Ar-Ge İndiriminde Yararlanan Kazançların Dağıtılması	356
10.6. SPONSORLUK HARCAMALARINA İLİŞKİN İNDİRİM	357
10.7. BAĞIŞ VE YARDIMLAR	358
10.7.1. Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar	359
10.7.2. Eğitim, Sağlık ve Bakım Hizmetlerini Geliştirmek ve Devam Ettirmek Amacıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar	360
10.7.3. Kültürel ve Sanatsal Faaliyetlere İlişkin Bağış Ve Yardımlar	361
10.8. DOĞAL AFETLERDE YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....	362
10.9. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE YAPILAN BAĞIŞ VEYA YARDIMLAR... ..	362
10.10. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINA YAPILACAK BAĞIŞ VE YARDIMLAR	363
10.11. İNDİRİMLERE İLİŞKİN ÖRNEKLER.....	363
10.12. DİĞER KANUNLARDA DÜZENLENEN İNDİRİMLERİN UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI.....	364
10.13. AYNİ BAĞIŞLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU	367
10.14. BAĞIŞ VE YARDIM İNDİRİMİNİN TOPLU GÖSTERİMİ.....	367
11. MADDE 11 : KANUNEN KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER	370
11.1. GENEL AÇIKLAMA.....	371
11.2. ÖZ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZLER ..	372
11.3. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZ, KUR FARKLARI VE BENZERİ GİDERLER	372
11.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLAR	373
11.5. YEDEK AKÇELER.....	373
11.6. KURUMLAR VERGİSİ İLE HER TÜRLÜ PARA VE VERGİ CEZALARI.....	374
11.7. MENKUL KIYMETLERİN İTİBARÎ DEĞERLERİNİN ALTINDA İHRACINDAN DOĞAN ZARARLAR.....	375
11.8. İŞLETMENİN ESAS FAALİYET KONUSU İLE İLGİLİ OLMAYAN DENİZ VE HAVA TAŞITLARININ GİDERLERİ VE AMORTİSMANLARI.....	376
11.9. MADDİ VE MANEVİ TAZMİNATLAR	376
11.10. BASIN VE YAYIN SEKTÖRÜNE İLİŞKİN MADDİ VE MANEVİ TAZMİNATLAR.....	377
11.11. ALKOL VE ALKOLLÜ İÇKİLER İLE TÜTÜN VE TÜTÜN MAMULLERİNE AİT İLAN VE REKLAM GİDERLERİ.....	377
11.12. İNDİRİLEMEYECEK GİDERLERE İLİŞKİN DİĞER KANUNLARDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	378
11.13. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER NİTELİĞİNDE OLAN DİĞER GİDERLER.....	379

11.14. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERE İLİŞKİN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR.....	380
11.14.1. Çalınan Malların ve Sabit Kıymetlerin Giderler Açısından Değerlendirilmesi.....	380
11.14.2. Garanti Gider Karşılıkları	381
11.14.3. Amortismanlara İlişkin Özellik Arz Eden Hususlar	382
11.14.4. Promosyon Giderleri.....	383
11.14.5. Eşantyonlar ve Numune Mallar.....	383
11.14.6. Hizmet ve Emtia Alımı İçin Verilen Avansların Gider Yazılıp Yazılmayacağı.....	384
11.14.7. Temettü İkramiyelerinin Durumu.....	386
11.14.8. Kıdem Tazminatı Karşılığı	387
11.14.9. Harcırah Ödemelerinin Gider Boyutu.....	388
11.14.10. Hediye Çeklerinin Gider Kaydedilmesi	389
11.14.11. Finansal Kiralamada Gider Kaydı	389
11.15. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER OLARAK DEĞERLENDİRİLECEK NAKİT ÇIKIŞLARININ VERGİSEL BOYUTU	390
12. MADDE 12 : ÖRTÜLÜ SERMAYE.....	393
12.1. GENEL AÇIKLAMA.....	394
12.2. YENİ DÜZENLEME HANGİ TARİHTEN İTİBAREN UYGULANACAK?	395
12.3. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN KUR FARKARININ DURUMU	395
12.3.1. 5422 sayılı eski K.V.K.'nın Uygulandığı Dönemde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar İçin Yeni Dönemde Verilen Kararlar	397
12.3.2. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Durumu	399
12.4. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN UNSURLARI	400
12.4.1. Ortak.....	400
12.4.2. Ortakla İlişkili Kişi.....	401
12.4.2.1. Borcun doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi	404
12.4.2.2. Kurum Ortaklarının Eş, Üstsoy ve Altsoy Hısımlarının Ortakla İlişkili Kişi Sayılıp Sayılmayacağı.....	405
12.4.2.3. İMKB'de İşlem Gören Hisse Senetleri Nedeniyle Ortaklık İlişkisi ..	406
12.4.2.4. Grup Şirketlerinden Yapılan Borçlanmalar	406
12.4.2.4.1. İlişkili Kişi Sayılan Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Yapılan Borçlanmalar	407
12.4.2.4.2. İlişkili Şirketlere Finansman Temin Eden Kredi Şirketlerinden Yapılan Borçlanmalar ve Ortaya Çıkması Muhtemel Bazı Sorunlar	407
12.4.2.5. Dar Mükellef Kurumlarda Ortakla İlişkili Kişi.....	409
12.4.2.6. Yapılan Ortakla İlişkili Kişi Tanımının Vergi Planlaması ve/veya Muvazaalı İşlemlere İmkan Sağlaması	409
12.4.3. Temin Edilen Borç İşletmede Kullanılmalıdır	411
12.4.3.1. Örtülü Sermayede "Devamlılık" Unsuruna Yer Verilmemiştir	411
12.4.4. Yapılan Borçlanma Öz Sermayenin Üç Katını Aşmalıdır	412
12.4.4.1. Kıyaslamada Dikkate Alınacak Öz Sermaye.....	414
12.4.4.2. Borç / Öz Sermaye Kıyaslamasında Topluca Dikkate Alma.....	414
12.4.4.3. Borç / Öz Sermaye Kıyaslaması Ne Zaman Yapılacak ve Reddedilecek Gider Miktarı Nasıl Belirlenecektir	415
12.4.4.4. Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalarda Hangi Kur Dikkate Alınacaktır.....	415

12.4.4.5. Maliyeti Olmayan Borçlanmalar Kıyaslamada Dikkate Alınacak Mı ?	416
12.4.4.6. Borç / Öz Sermaye Kıyaslamasının Vergi Planlamasına İmkan Sağlaması	416
12.5. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR	417
12.5.1. Gayrinakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar	417
12.5.2. Banka ve Finans Kurumlarından ya da Sermaye Piyasalarından Temin Edilerek Aynı Şartlarla Kısmen veya Tamamen Kullandırılan Borçlanmalar ...	418
12.5.3. Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar	420
12.5.4. Finansal Kiralama Şirketleri ve Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşları Tarafından Yapılan Borçlanmalar	421
12.6. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TESPİTİ SONUCUNDA YAPILACAK İŞLEMLER VE KARŞI KURUM DÜZELTMESİ	421
12.6.1. Kar Dağıtım Stopajı	423
12.6.1.1. Borç Alan (Örtülü Sermaye Kullanan) Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	424
12.6.1.1.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	424
12.6.1.1.2. Borç Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi, Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlar veya Bu Vergiden Muaf Olanlar İse Kar Dağıtım Stopajı	424
12.6.1.1.3. Borç Veren Dar Mükellef Gerçek Kişi, Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olmayan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı..	425
12.6.1.1.4. Borç Veren Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	425
12.6.1.2. Borç Alan (Örtülü Sermaye Kullanan) Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	425
12.6.2. Karşı Kurum Düzeltmesi	426
12.6.2.1. Borç Alan (Örtülü Sermaye Kullanan) Tam Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi	427
12.6.2.1.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi	427
12.6.2.1.2. Borç Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi İse Karşı Kurum Düzeltmesi	427
12.6.2.1.3. Borç Veren Dar Mükellef Gerçek Kişi veya Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olmayan Dar Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi	428
12.6.2.1.4. Borç Veren Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi	428
12.6.2.2. Borç Alan Dar Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi	428
12.6.2.3. Karşı Kurum Düzeltmesinin Yapılabilmesi İçin Örtülü Sermaye Kullanan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmiş ve Ödenmiş Olması Gerekmemektedir	428
12.6.2.3.1. Verginin İhtilafsız Olarak Kesinleşmesi ve Ödenmesi	429
12.6.2.3.2. Verginin İhtilaf Sonucunda Kesinleşmesi ve Ödenmesi	430
12.6.2.4. Tarh Edilen Verginin Kesinleşip Ödenmesi Beklenmeksizin Yapılacak Düzeltme İşlemleri Hazine Zararıyla Sonuçlanacaktır	430
12.6.2.5. Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi	431

12.7. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK	435
12.8. ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR.....	438
12.8.1. Vadeli Mal veya Hizmet Alımından Kaynaklanan Ticari Borçların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu.....	438
12.8.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Alımından Kaynaklanan Ticari Borçların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu.....	442
12.8.3. Kurumun Zararlı Olması ve Geçmiş Yıllardan Kar Dağıtmaya Uygun Kaynaklarının Olmaması Halinde Örtülü Sermaye Uygulaması	443
12.8.4. Kurumun Çıkardığı Tahvillerin Ortaklar veya Ortakla İlişkili Kişiler Tarafından Satın Alınması Halinde Örtülü Sermaye.....	444
12.8.5. Kar Ortallığı Belgesi Sahiplerine Ödenen Kar Payının Örtülü Sermaye Açısından Değerlendirilmesi.....	447
12.8.6. Enflasyon Düzeltmesi Uygulanan Dönemlerde Örtülü Sermayenin Durumu.....	448
12.8.6.1. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Genel Bilgi	448
12.8.6.2. Enflasyon Düzeltmesi Uygulanan Dönemlerde Örtülü Sermaye	450
12.8.7. Örtülü Sermaye Niteliğine Bürünmüş Borçların Grup Şirketlerine Gayrimenkul veya İştirak Hissesi Satılarak Kapatılmasında Durum	452
12.8.8. Örtülü Sermaye ve Hesaplanan Katma Değer Vergisi.....	455
12.8.9. Örtülü Sermaye ve Katma Değer Vergisi İndirimi	458
12.8.10. Geçici Vergi Dönemlerinde Örtülü Sermaye	459
12.8.11. Borç İlişkisindeki Değişikliğin Örtülü Sermaye Uygulamasına Etkisi..	459
12.8.11.1. Borçluya İlişkin Değişiklikler :	459
12.8.11.2. Alacaklıya İlişkin Değişiklikler.....	461
12.8.11.3. Karşılıklı Borçların Takası	462
12.9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM	463
13. MADDE 13 : TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI.....	464
13.1. GENEL AÇIKLAMA.....	465
13.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMININ TANIMI VE İŞLEYİŞİ	466
13.3. MÜESSESENİN YÜRÜRLÜK TARİHİ VE YILLAR İTİBARIYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ UYGULAMASI.....	468
13.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESİ SERMAYE ŞİRKETİ DIŞINDAKİ KURUMLAR İÇİN DE GEÇERLİ OLACAK	470
13.5. HAZİNE ZARARI.....	471
13.5.1. Tanım ve Açıklama.....	471
13.5.2. Hazine Zararının Unsurları	472
13.5.2.1. İşleme Taraf Olanların Tam Mükellef Kurumlar ile Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olan Yabancı Kurumlar Olması Gerekmemektedir.....	472
13.5.2.2. İşlemlerin Türkiye'de Yapılmış Olması Gerekmemektedir.	473
13.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	473
13.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESİ VE UNSURLARI	475
13.7.1. Mal veya Hizmet Alım ya da Satımı (Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yöntemleri).....	475
13.7.1.1. Ödünç Para Alınması ve Verilmesi İşlemleri	476

13.7.1.1.1. Ortaklar Cari Hesabının Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi ile İlişkisi	477
13.7.1.1.2. Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks	481
13.7.1.1.3. Ödünç Para Verme İşlemlerinde Katma Değer Vergisi.....	486
13.7.2. İlişkili Kişi Kavramı	492
13.7.2.1. Kurumların Kendi Ortakları.....	494
13.7.2.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum	495
13.7.2.2.1. Kurumların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişiler	495
13.7.2.2.2. Kurum Çalışanlarının Durumu	495
13.7.2.2.3. Kurumların İlgili Bulunduğu Kurumlar	496
13.7.2.2.4. Kurum Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	496
13.7.2.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	498
13.7.2.3.1. Bayilik İlişkisi	499
13.7.2.3.2. Ortakların Eşleri.....	501
13.7.2.3.3. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları.....	501
13.7.2.4. Vergi Cennetlerine Yönelik Olarak Yapılan Düzenleme	501
13.7.3. Emsallere Uygunluk İlkesi	502
13.7.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	504
13.7.3.2. Emsal Fiyat Aralığı	507
13.7.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedel Tespit Yöntemleri.....	508
13.7.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	509
13.7.4.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	513
13.7.4.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	517
13.7.4.4. Kâr Bölüşüm Yöntemi	519
13.7.4.5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi	524
13.7.4.6. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü	526
13.7.4.6.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Avantaj ve Dezavantajları	531
13.8. GAYRİ MADDİ HAKLARIN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU EDİLMESİ	533
13.8.1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi.....	534
13.8.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler	534
13.9. GRUP İÇİ HİZMETLER VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI	535
13.9.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	535
13.9.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi	536
13.9.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler	536
13.10. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TESPİTİ SONUCUNDA YAPILACAK İŞLEMLER VE KARŞI KURUM DÜZELTMESİ	539
13.10.1. Karşı Kurum Düzeltmesinin Yapılabilmesi İçin İstisnai Bir Düzenleme Gerekli midir ?	539
13.10.2. Kar Dağıtım Stopajı	540

13.10.2.1. Örtülü Kazanç Dağıtan Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı.....	541
13.10.2.1.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	541
13.10.2.1.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef Gerçek Kişi, Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlar veya Bu Vergiden Muaf Olanlar İse Kar Dağıtım Stopajı	541
13.10.2.1.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Dar Mükellef Gerçek Kişi, Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olmayan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	542
13.10.2.1.4. Örtülü Kazanç Dağıtılan Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı.....	543
13.10.2.2. Örtülü Kazanç Dağıtan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	544
13.10.3. Karşı Kurum Düzeltmesi (Gelir veya Gider Düzeltmesi)	544
13.10.3.1. Karşı Kurum Düzeltmesinin Yapılabilmesi İçin Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmiş ve Ödenmiş Olması Gerekmemektedir	545
13.10.3.1.1. Verginin İhtilafsız Olarak Kesinleşmesi ve Ödenmesi.....	546
13.10.3.1.2. Verginin İhtilaf Sonucunda Kesinleşmesi ve Ödenmesi.....	547
13.10.3.2. Tarh Edilen Verginin Kesinleşip Ödenmesi Beklenmeksizin Yapılacak Düzeltme İşlemleri Hazine Zararıyla Sonuçlanacaktır.	547
13.11. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN TUTARLAR KDV’YE TABİ TUTULACAK MI ?	548
13.12. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA YILLIK BELGELENDİRME.....	552
13.12.1. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form	552
13.12.1.1. Formun Kapsamı	553
13.12.1.2. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler	553
13.12.1.3. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler	553
13.12.1.3.1. Varlıklar	554
13.12.1.3.2. Hizmetler	554
13.12.1.3.3. Mali İşlemler	554
13.12.1.3.4. Diğer İşlemler	556
13.12.1.3.5. Yapılan İşlemlerin Toplamı	556
13.12.1.4. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler	556
13.12.1.3. Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler	557
13.12.1.4. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler	557
13.12.1.5. Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerce Formun Doldurulması.....	558
13.12.1.6. Formun Verilmemesinin Müeyyidesi	558
13.12.2. Transfer Fiyatlandırması Raporu	558
13.12.3. Diğer Belgeler.....	559
14. MADDE 14 : BEYAN ESASI	561
14.1. GENEL AÇIKLAMA.....	561
14.2. TAM MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ YILLIK BEYANNAME İLE BEYANI.....	562

14.3. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARIN YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMEMEYECEK KAZANÇLARI	563
14.4. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA YILLIK BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ SÜRE VE BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ YER	565
14.4.1. Genel Açıklama	565
14.4.2. Yıllık Beyanname Verme Süresini Uzatan Haller.....	566
14.4.2.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Ek Süre Verilmesi;	566
14.4.2.2. V.U.K. Uyarınca Zor Durumda Bulunanlara Ek Süre Verilmesi;	566
14.4.2.3. Mücbir Sebep Hallerinin Mevcut Olması Durumunda Ek Süre Verilmesi	567
14.4.2.4. Arama Nedeniyle Ek Beyan Süresi;	567
14.4.2.5. İnceleme Tutanağının İmzalanmaması Nedeniyle Beyanname Verme Süresinin Uzaması;	568
14.4.3. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	568
14.4.4. Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme Hallerinde Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre	569
14.4.4.1. Tasfiye Hallerinde Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre	569
14.4.4.1.1. Tasfiye Dönemleri ile Nihai Tasfiye Beyannamesinin Verileceği Süre.....	569
14.4.4.1.2. Tasfiye Giriş Tarihinden Önceki Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verileceği Süre	571
14.4.4.2. Birleşme Durumunda Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre.....	572
14.4.4.3. Devir Durumunda Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre	572
14.4.4.4. Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre.....	572
14.5. ELEKTRONİK BEYANNAME UYGULAMASI	573
14.5.1. Kanuni Düzenleme	573
14.5.2. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar	574
14.5.2.1. Elektronik Ortamda Gönderilmesi Zorunlu Olan Beyannameler....	574
14.5.2.2. Beyannamelerini Elektronik Ortamda Göndermek Zorunda Olanlar	575
14.5.2.3. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesinde İzlenecek Yöntemler	575
14.5.2.3.1. Beyannamelerin Doğrudan Mükellefler Tarafından Gönderilmesi	575
14.5.2.3.2. Beyannamelerin Aracılık Yetkisi Verilen Gerçek ve Tüzel Kişiler Tarafından Gönderilmesi.....	577
14.5.2.4. Elektronik Beyannamelerin Süresinde Verilmemesinin Müeyyidesi	578
15. MADDE 15: VERGİ KESİNTİSİ	580
15.1. GENEL AÇIKLAMA.....	581
15.2. TAM MÜKELLEFLER KURUMLAR TARAFINDAN 2005 VE DAHA ÖNCEKİ DÖNEMLERDE ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI	582
15.2.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	582
15.2.2. Tevkifat Uygulamasına Tabi Kazanç ve İratlar	583
15.2.3. Tam Mükellefler Kurum Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat.....	585

15.2.3.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	585
15.2.3.1.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları	586
15.2.3.1.2. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat.....	587
15.2.3.2. Yatırım Fon ve Ortaklıkları Dışında Kalan Diğer Kurumların Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	589
15.2.3.2.1. Genel Açıklama	589
15.2.3.2.2. 2005 ve Daha Önceki Dönemlerde Elde Edilen Kurum Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat.....	590
15.2.3.2.2.1. Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Md. 94/b-i ve ii)	590
15.2.3.2.2.1.1. Elde Ettikleri Kar Payları Tevkifata Tabi Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler	592
15.2.3.2.2.1.2. Geçmiş Yıl Kazanç Kaynaklı Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Md. Geçici 62)	594
15.2.3.2.2.1.2.1. 1998 ve Daha Önceki Dönemlere Ait Kazanç Kaynaklı Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	595
15.2.3.2.2.1.2.2. 1999-2002 Yıllarına Ait Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç Kaynaklı Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması	596
15.2.3.2.2.1.2.3. Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanan Kazanç Kaynaklı Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması.....	597
15.2.3.2.2.1.2.4. Geçmiş Yıl Kazanç Kaynaklı Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifatta Ortaya Çıkması Muhtemel Sorun	597
15.2.3.2.2.1.3. Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanan Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Gç. Md. 61).....	598
15.2.3.2.2.2. Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Md. 94/b-iii)	600
15.3. TAM MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN 2006 YILINDAN İTİBAREN ELDE EDİLECEK KAZANÇ VE İRATLARDAN TEVKİFAT UYGULAMASI	601
15.3.1. 5520 Sayılı K.V.K. Uyarınca Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması.....	602
15.3.1.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	604
15.3.1.2. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Tevkifata Tabi Olanlar	605
15.3.1.2.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	606
15.3.1.2.1.1. Genel Açıklama.....	606
15.3.1.2.1.2. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu	607
15.3.1.2.2. Kooperatiflerin Kira Gelirleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	609
15.3.1.2.3. Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması.....	611
15.3.1.2.4. Mevduat Faizleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması..	613
15.3.1.2.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması.....	616
15.3.1.2.6. Repo Gelirleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	617

15.3.1.2.7. Kar Payları (Temettü Gelirleri) Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	618
15.3.1.2.7.1. Genel Açıklama.....	618
15.3.1.2.7.2. Avans Kar Payı Dağıtımında Tevkifat Uygulaması	622
15.3.1.2.8. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	623
15.3.1.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar	626
15.3.1.4. Tevkifat Oranları	628
15.3.2. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması	630
15.3.2.1. Genel Açıklama.....	630
15.3.2.2. Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elde Tutulması ve Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İratlarda Tevkifat Uygulaması	632
15.3.2.2.1. Tevkifat Uygulamasının Kapsamı	633
15.3.2.2.2. Tevkifat Matrahı	634
15.3.2.2.3. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	635
15.3.2.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması	636
15.3.2.3. Mevduat Faizleri, Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler ve Repo Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması	637
15.3.2.4. Tam Mükellefiyeti Haiz Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat	639
15.3.2.4.1. Genel Açıklama	639
15.3.2.4.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Tevkif Suretiyle Ödemiş Oldukları Vergilerin Mahsubu	643
16. MADDE 16 : VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE TARHİYAT	646
16.1. GENEL AÇIKLAMA.....	646
16.2. VERGİLENDİRME DÖNEMİ	647
16.3. TARHİYATIN MUHATABI	648
17. MADDE 17 : TASFİYE.....	649
17.1. GENEL AÇIKLAMA.....	651
17.2. TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA TASFİYE.....	652
17.2.1. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Anonim Şirketlerde Tasfiye Nedenleri .	652
17.2.2. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Limited Şirketlerde Tasfiye Nedenleri .	653
17.2.3. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Eshamlı Komandit Şirketlerde Tasfiye Nedenleri	653
17.2.4. Kooperatiflerde Tasfiye.....	653
17.2.5. İş Ortaklıklarında Tasfiye	657
17.2.6. Dar Mükellef Kurumlarda Tasfiye	658
17.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Tasfiye.....	658
17.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA TASFİYE	658
17.3.1. Tasfiye Halindeki Kurumlarda Vergilendirme Dönemi (Tasfiye Dönemi)	658
17.3.2. Tasfiyeden Vazgeçilmesi	659
17.3.3. Tasfiye Karının Tespiti	660
17.3.3.1. Genel Açıklama	660

17.3.3.2. Özel Düzenlemeler Uyarınca Servet Değerine Eklenenecek Unsurlar	662
17.3.3.2.1. Maliyet Artış Fonu	662
17.3.3.2.2. Yenileme Fonu	663
17.3.3.2.3. Yeniden Değerleme Fonu	663
17.3.3.2.4. Sermayeye Eklenmiş Bulunan Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançları;	664
17.3.3.3. İşletmeden Çekilen Değerler İle İlgili Olarak Uygulamada Ortaya Çıkması Muhtemel Sorun	664
17.3.4. Nihai Tasfiye Karı/Zararı Sonucunda Daha Önce Verilen Tasfiye Beyannamelerinin Islahı ve Yaşanacak Sorunlar	665
17.3.5. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi	668
17.3.6. Tasfiye Karının Dağıtılmasında Tevkifat Uygulaması	668
17.3.7. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	670
17.3.7.1. Tasfiye Memurlarına İlişkin Genel Açıklama	670
17.3.7.2. Tasfiye Memurlarının Vergisel Sorumluluklarına İlişkin Düzenlemeler	671
17.3.7.2.1. K.V.K. Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları	671
17.3.7.2.2. V.U.K. Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları	672
17.3.7.2.3. A.A:T.U.H.K. Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları .	672
17.3.7.2.4. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğuna İlişkin Olarak Muhtelif Danıştay Kararları	673
17.3.8. Tasfiye Halinde Zamanaşımı	677
17.3.9. Tasfiye Edilerek Ticaret Sicilinde Tüzel Kişiliği Sona Eren Kurumlar Vergisi Mükellefleri Hakkında Yapılacak Tarhiyatlar	678
18. MADDE 18: BİRLEŞME	679
18.1. GENEL AÇIKLAMA	679
18.2. TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA BİRLEŞME	679
18.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA BİRLEŞME	680
18.3.1. Birleşme Dönemi	680
18.3.2. Birleşme Karının Tespiti	681
18.3.3. Birleşme Karının Beyanı	683
18.3.4. Birleşme ile İlgili Özellikli Durumlar	683
18.3.4.1. Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması	684
18.3.4.2. Birleşen Kurumun Ayırmış Olduğu Yenileme Fonunun Akıbeti	684
18.3.4.3. Birleşen Kurumun Ayırmış Olduğu Yeniden Değerleme ve Maliyet Artış Fonlarının Akıbeti	684
18.3.4.4. Birleşmede Katma Değer Vergisi	685
18.3.4.5. Birleşen Kurumun Geçmiş Yıl Zararlarının Akıbeti	685
18.3.4.6. Birleşen Kurumların Vergi Borçlarının Akıbeti	685
18.3.4.7. Birleşen Kurumların Yararlanmış Oldukları Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Akıbeti	686
19. MADDE 19: DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ	687
19.1. GENEL AÇIKLAMA	688
19.2. DEVİR	688
19.2.1. Devir Olarak Değerlendirilecek Birleşme İşlemleri	689
19.2.1.1. Birleşen ve Birleşilen Kurumların Tam Mükellef Olması Gerekmemektedir;	689

19.2.1.2. Birleşme Dolayısıyla Müfeseh Olan Kurumun Bilanço Değerlerinin Kül Halinde Devralınması	690
19.2.2. Devir ile İlgili Özellikli Durumlar	691
19.2.2.1. Devrolan Kurumun Ayırmış Olduğu Yenileme Fonlarının Akıbeti..	691
19.2.2.2. Devredilen İktisadi Kıymetlerin Amortisman Uygulaması Karşısındaki Durumu	692
19.2.2.3. Devir İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	692
19.2.2.4. Devralınan Kurumlara Ait Zararların Mahsubu	693
19.2.2.5. Devrolan Kurumların Yararlanmış Oldukları Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Akıbeti	693
19.3. NEV'İ DEĞİŞTİRME.....	694
19.3.1. T.T.K. Açısından Nev'i Değişirme	694
19.3.2. K.V.K. Açısından Nev'i Değişirme	696
19.3.2. Nev'i Değişirme İle İlgili Özellikli Durumlar.....	697
19.3.2.1. Nev'i Değişikliği İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu	697
19.3.2.2. Nev'i Değişikliğinde Amortisman Uygulaması	698
19.3.2.3. Nev'i Değiştiren Kurumların Vergisel ve Kamusal Borçlarının Durumu	698
19.3.2.4. Nev'i Değiştiren Kurum Zararlarının Yeni Nev'ideki Şirket Tarafından Mahsubu	699
19.3.2.5. Nev'i Değiştiren Kurumlara Ait Yasal Defter ve Belgelerin Durumu;	700
19.3.2.6. Nev'i Değişikliğinde Geçici Vergi Açısından Ortaya Çıkan Özellikli Durum;	701
19.4. BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ.....	702
19.4.1. Bölünme	704
19.4.1.1. Tam Bölünme.....	704
19.4.1.1.1. Tam Bölünmenin Şartları	705
19.4.1.1.1.1. Tarafların (Bölünen ve devralan kurumların) sermaye şirketi olması gerekmektedir;	705
19.4.1.1.1.2. Tarafların (Bölünen ve devralan kurumların) tam mükellef statüsünde olması;.....	706
19.4.1.1.1.3. Bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının devredilmesi gerekmektedir;	706
19.4.1.1.1.4. Bölünen kurumun malvarlığı, alacak ve borçlarının kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmektedir;	706
19.4.1.1.1.5. Bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının iki veya daha fazla sermaye şirketi tarafından devralınması gerekmektedir;	707
19.4.1.1.1.6. Müfeseh kurumun (bölünen kurum) ortaklarına devralan şirketin sermayesini temsil eden iştirak hissesi verilmesi;.....	707
19.4.1.1.2. Tam Bölünme İle İlgili Özellikli Durumlar	708
19.4.1.1.2.1. Tam Bölünme Durumunda Değişirme Biriminin Tespiti... 708	
19.4.1.1.2.2. Tam Bölünme Durumunda KDV Uygulaması.....	710
19.4.1.1.2.3. Tam Bölünme Durumunda Amortisman Uygulaması	710
19.4.1.1.2.3. Tam Bölünme Durumunda Daha Önceden Ayrılmış Bulunan Yenileme Fonlarının Akıbeti.....	711
19.4.1.1.2.4. Tam Bölünme Suretiyle Müfeseh Hale Gelen Kurumların Vergisel ve Kamusal Borçlarının Akıbeti	711

19.4.1.1.2.5. Tam Bölünme Suretiyle MüfesiH Hale Gelen Kurumların Geçmiş Yıl Zararlarının Akıbeti	712
19.4.1.1.2.6. Tam Bölünme Suretiyle MüfesiH Hale Gelen Kurumların Yararlanmış Oldukları Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnalarının Akıbeti	713
19.4.1.2. Kısmi Bölünme.....	714
19.4.1.2.1. Genel Açıklama	714
19.4.1.2.2. Kısmi Bölünme Uygulamasının Şartları	715
19.4.1.2.2.1. Tarafların (Bölünen ve devralan kurumların) sermaye şirketi olması gerekmektedir;	716
19.4.1.2.2.2. Bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların tam mükellefiyeti haiz olması gerekmektedir;	716
19.4.1.2.2.3. Bölünen kurumun sadece madde metninde belirtilen iktisadi kıymetleri devretmesi gerekmektedir;	717
19.4.1.2.2.4. Uygulama kapsamındaki iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmektedir;	718
19.4.1.2.2.5. Bölünen kurum devrettiği iktisadi kıymetler karşılığında devralan kurumun iştirak hisselerini alması gerekmektedir;	718
19.4.1.2.2.7. Devredilen iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasifi düzenleyici hesaplarında devredilmesi gerekmektedir;	718
19.4.1.2.3. Kısmi bölünmede iktisadi kıymetleri devralan kurumların sorumluluğu;	720
19.4.1.2.4. Bölünme ortak tebliğinde yer alan düzenlemeler;	721
19.4.1.2.4.1. Sermaye Azaltılması/Artırılması	721
19.4.1.2.4.2. Alacaklıların Korunması	721
19.4.1.2.4.3. Bölünme Kararı	722
19.4.1.2.4.4. Bölünme Sözleşmesi	722
19.4.1.2.4.5. Bölünme İşlemlerinin Denetimi.....	723
19.4.1.2.5. 21.06.2006 tarihinden önce başlayan kısmi bölünme işlemlerinin durumu;	723
19.4.1.2.6. Kısmi bölünmeye ilişkin olarak eski ve yeni uygulamalar arasındaki farklar;	725
19.4.1.2.7. Üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması	726
19.4.1.2.8. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi	731
19.4.1.3. Hisse Değişimi	732
19.5. KOBİ BİRLEŞMELERİ	734
19.5.1. KOBİ Birleşmesinde Sağlanan Teşvik	735
19.5.2. Kimler Vergisiz Birleşmeden Yararlanacak	735
19.5.3. KOBİ'lerde Birleşme Tanımı	736
19.5.4. Birleşmede Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması	737
19.5.5. Birleşmede İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Uygulamada Gelir Vergisi Mükellefi İşletmeler Açısından Karşılaşılan Sorun.....	738
19.5.6. Vergisiz Birleşme Teşvikinden Yararlanma Şartları Nelerdir	740
19.5.6.1. Birleşme Kapsamında Kıymetlerin Devri Gerekir.....	740
19.5.6.2. Birleşmeden Doğan Kazancın Sermayeye İlavesi Gerekir	741
20. MADDE 20: DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ HALLERİNDE VERGİLENDİRME	746
20.1. GENEL AÇIKLAMA.....	747
20.1.1. Devir Durumunda Vergilendirme	747

20.1.2. Nev'i Değişikliği Durumunda Vergilendirme	748
20.1.3. Tam Bölünme Durumunda Vergilendirme	749
20.1.4. Kısmi Bölünme Durumunda Vergilendirme.....	750
20.1.5. Hisse Değişimi Durumunda Vergilendirme	751
21. MADDE 21 : ÖDEME SÜRESİ	752
21.1. GENEL AÇIKLAMA.....	752
21.2. GENEL OLARAK KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ	753
21.3. TASFİYE DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ.....	753
21.4. BİRLEŞME DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ .	755
21.4. DEVİR VE BÖLÜNME DURUMLARINDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ.....	755
21.6. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN ÖDEME SÜRESİ.....	757
22. MADDE 22 : SAFİ KURUM KAZANCI	760
22.1. GENEL AÇIKLAMA.....	760
22.2. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TESPİT YÖNTEMLERİ	762
22.3. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	763
22.4. DAR MÜKELLEF KURUMLAR, BAĞIŞ VE YARDIM İNDİRİMİNDEN YARARLANABİLİR Mİ?	764
22.5. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA ZARAR MAHSUBU.....	766
22.6. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESESİ ...	767
22.7. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA TASFİYE.....	768
22.8. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ.....	768
22.8.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Vergilendirme Yetkisi Kavramları;	768
22.8.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Uyarınca Vergilendirme Yetkisi (Türkiye-Hollanda Krallığı Anlaşması).....	769
22.8.2.1. Anlaşmanın Kapsamı;.....	769
22.8.2.2. Gelirlerin Vergilendirilmesi;	770
22.8.2.2.1. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler;.....	770
22.8.2.2.2. Ticari Kazançlar;.....	770
22.8.2.2.3. Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı Gelirleri;	771
22.8.2.2.4. Temettüler	772
22.8.2.2.5. Faiz Gelirleri;	775
22.8.2.2.6. Gayrimaddi Hak Bedeli;.....	779
22.8.2.2.7. Sermaye Değer Artış Kazançları;	781
22.8.2.3. Anlaşmadan Kaynaklanan Çifte Vergilendirmenin Giderilmesi (Mahsup Yöntemi);.....	782
22.9. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMEMİŞ SAYILAN TİCARİ KAZANÇLARI.....	784
23. MADDE 23 : YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KURUM KAZANCININ TESPİTİ	785
23.1. GENEL AÇIKLAMA.....	785
24. MADDE 24 : BEYAN ESASI	788
24.1. GENEL AÇIKLAMA.....	788
24.2. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA YILLIK BEYAN.....	789
24.3. DAR MÜKELLEF KURUMLARCA YILLIK BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ DURUMLAR.....	789
25. MADDE 25 : VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN	793
25.1. GENEL AÇIKLAMA.....	793

25.2. DAR MÜKELLEFLERİN KURUM KAZANÇLARINDA VERGİLENDİRME DÖNEMİ	794
25.3. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ YER VE SÜRE	794
26. MADDE 26 : ÖZEL BEYAN ZAMANI TAYİN OLUNAN GELİRLER	796
26.1. GENEL AÇIKLAMA	796
26.2. ÖZEL BEYANNAME İLE BEYAN EDİLECEK KAZANÇLAR	796
26.2.1. Değer Artış Kazançları	797
26.2.2. Arızı Kazançlar	798
26.2.3. Özel Beyanname ile Beyan Edilmesi Zorunlu ve İhtiyari Olan Kazanç ve İratlar	798
26.2.3.1. Özel Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler:	799
26.3. ÖZEL BEYANNAME	800
26.4. VERGİLENDİRİLMEMEYİ VE DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR	800
26.5. ÖZEL BEYANNAME UYGULAMASI İLE İLGİLİ OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKMASI MUHTEMEL BİR SORUN	801
27. MADDE 27 : BEYANNAMENİN VERİLME YERİ	802
27.1. GENEL AÇIKLAMA	802
27.2. ÖZEL BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ	803
28. MADDE 28 : TARHİYATIN MUHATABI, TARH ZAMANI VE TARH YERİ	805
28.1. DAR MÜKELLEFLERİN TARHİYATIN MUHATABI	805
28.1.1 Yıllık Beyanname ile Beyan Edilen Vergilerde Tarhiyatın Muhatabı	805
28.1.2 Özel Beyanname ile Beyan Edilen Vergilerde Tarhiyatın Muhatabı	806
28.1.3 Tevkif Suretiyle Yapılacak Vergilemede Tarhiyatın Muhatabı	806
28.2. TARH ZAMANI	807
29. MADDE 29 : ÖDEME SÜRESİ	808
29.1. GENEL AÇIKLAMA	808
29.2. DAR MÜKELLEFLERİN KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEN HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ	809
30. MADDE 30 : DAR MÜKELLEFLERİN VERGİ KESİNTİSİ	811
30.1. GENEL AÇIKLAMA	813
30.2. DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARIN 01.01.2006 TARİHİNDEN ÖNCE ELDE ETTİKLERİ KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI (5422 SY. K.V.K. MD. 24)	814
30.2.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	814
30.2.2. Tevkifat Matrahı ve Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	815
30.2.2.1. Ücret	816
30.2.2.2. Serbest Meslek Kazançları	817
30.2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratları	817
30.2.2.4. Menkul Sermaye İratları	818
30.2.2.5. Gayri Maddi Hak Bedelleri	818
30.2.2.6. Sergi ve Panayırlardan Elde Edilen Kazançlar	819
30.2.3. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratlar ile Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı	819
30.3. DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLARIN 01.01.2006 TARİHİNDEN SONRA ELDE EDECEKLERİ KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI	820
30.3.1. 5520 Sayılı K.V.K. Uyarınca Dar Mükellefler Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması	821
30.3.1.1. Düzenlemenin Gerekçesi	821
30.3.1.2. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	823
30.3.1.2.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri İstihkak Bedelleri	824

30.3.1.2.2. Serbest Meslek Kazançları	826
30.3.1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratları	828
30.3.1.2.4. Menkul Sermaye İratları	829
30.3.1.2.5. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması	836
30.3.1.2.6. Dar Mükellef Kurumlarca Ana Merkezlerine Aktarılan Kazançlarda Tevkifat Uygulaması	839
30.3.1.2.7. Dar Mükellef Kurumlarca Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik Mukabilinde Alınan Bedellerde Tevkifat Uygulaması	840
30.3.1.2.8. Dar Mükellef Kurumlarca Sergi ve Panayırılarda Elde Edilen Ticari Kazançlarda Tevkifat Uygulaması	844
30.3.1.2.9. Vergi Cennetlerindeki Kurumlara Ödenen Bedellerden Yapılacak Tevkifat.....	845
30.3.1.2.9.1. Vergi Cennetleri İle İlgili Genel Açıklama.....	845
30.3.1.2.9.1.1. Vergi Cennetlerinin Tanımı	845
30.3.1.2.9.1.2. Vergi Cennetlerinin Sağladığı Avantajlar	846
30.3.1.2.9.2. Tevkifat Uygulaması	848
30.3.1.2.9.3. Tevkifat Uygulaması ile İlgili Olarak Ortaya Çıkması Muhtemel Sorun.....	851
30.3.1.2. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul Esaslar.....	852
30.3.2. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması	854
30.3.3. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı	855
30.3.3.1. 5520 Sayılı K.V.K. Uyarınca Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Kazanç ve İratların Beyanı	856
30.3.3.2. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Kazanç ve İratların Beyanı.....	857
30.3.4. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	861
30.3.3. Yabancı Yatırım Fonlarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	862
31. MADDE 31 : MUHTASAR BEYANNAME	865
32. MADDE 32 : KURUMLAR VERGİSİ VE GEÇİCİ VERGİ ORANI	867
32.1. GENEL AÇIKLAMA.....	867
32.2. KURUMLAR VERGİSİ ORANI	868
32.2.1. Genel Açıklama	868
32.2.2. Özel Hesap Dönemine Sahip Kurum Kazançlarına Uygulanacak Oran.....	868
32.2.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilecek Kazançlara Uygulanacak Oran.....	870
32.2.4. Yatırım İndiriminden Yararlanılmasının Tercih Edilmesi Durumunda Uygulanacak Oran.....	870
32.2.4.1. Kanuni Düzenleme.....	870
32.2.4.2. 2006 - 2008 Yıllarında İstisna Uygulamasından Yararlanılması....	871
32.2.4.3. 2006 - 2008 Yıllarında İstisna Uygulaması ve Yeni Oran Mukayesesi	872
32.2.5. Kurumların Bir Kısım Menkul Kıymet Gelirleri %30 Oranında Vergilendirilecektir	875
32.2.5.1. Ana Hatlarıyla Tevkifat Uygulaması	876
32.2.5.2. Kurumların %30 Oranında Vergilendirilecek Menkul Kıymet Gelirleri	878

32.3. GEÇİCİ VERGİ ORANI	881
32.3.1. Genel Açıklama	881
32.3.2. Farklı Geçici Vergi Oranlarının Geçerli Olacağı Özellikli Durumlar	882
32.4. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARI İÇİN UYGULANACAK ORANI BELİRLEME YETKİSİ	883
32.5. KAR DAĞITIMI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN HESABI	883
32.5.1. T.T.K.'da Kar Dağıtımına İlişkin Yer Alan Düzenlemeler	884
32.5.1.1. Dönem Kazancından Ayrılacak Yedek Akçeler ve Fonlar ile Dağıtılacak Temettüler;	884
32.5.1.1.1. Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe	884
32.5.1.1.2. İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasal Fonlar	884
32.5.1.1.3. Ortaklara I. Temettü	885
32.5.1.1.4. Personele Temettü	885
32.5.1.1.5. Yönetim Kurulu Üyelerine Temettü	885
32.5.1.1.6. Kuruculara Dağıtılacak Temettü	885
32.5.1.1.7. Ortaklara II. Temettü	885
32.5.1.1.8. İkinci Tertip Yedek Akçe	885
32.5.1.1.9. İhtiyari Yedek Akçeler (Statü Yedekleri)	886
32.5.1.1.10. Olağanüstü Yedekler	886
32.5.1.1.11. Dönem Karının Dağıtılmasına İlişkin Kapsamlı Örnek	886
32.5.2. Avans Kar Dağıtımı	888
32/A. MADDE 32/A : İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ	892
32/A.1. GENEL AÇIKLAMA	893
32/A.2. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK SEKTÖR VE YATIRIMLAR	894
32/A.2.1. KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar	894
32/A.2.2. 2009/15199 sayılı Karar'ın 4 numaralı Eki Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar	895
32/A.2.2.1. Tarım ve Tarımsal Sanayi	895
32/A.2.2.2. İmalat ve Madencilik Yatırımları	895
32/A.2.2.3. Hizmetler Sektörü	896
32/A.2.2.4. 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinde Yer Alan US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodları İtibariyle Deysek Unsurlarından Hariç Bırakılan Sektörler	897
32/A.2.3. 2009/15199 sayılı Karar'ın 4 numaralı Eki Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Belli Şartlarla Yararlanabilecek Sektör ve Yatırımlar	900
32/A.2.3.1. Tarım ve Tarımsal Sanayi	900
32/A.2.3.2. Hizmetler Sektörü	900
32/A.2.4. Teşvik Unsurlarından Yararlanacak Sektörleri Belirlemede 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinin Dipnotlarının Önemi	902
32/A.3. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK HARCAMALAR	903
32/A.4. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI	904
32/A.4.1. İndirimli Vergi Uygulaması Teşvik Belgesi Şartını Aramaktadır	904
32/A.4.1.1. Kimler Teşvik Belgesi Alabilir ?	905
32/A.4.1.1.1. Kollektif Şirketler Teşvik Belgesi Alamazlar Mı?	905
32/A.4.1.1.2. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Teşvik Belgesi Alamazlar Mı?	905

32/A.4.1.2. Teşvik Belgesi Müracaatı.....	906
32/A.4.1.3. Teşvik Belgesi Müracaatının Değerlendirilmesi	908
32/A.4.1.4. Teşvik Belgesi Alınmadan Önce Yapılan Yatırımlar	909
32/A.4.2. İl Grupları, Gruplar İtibarıyla Teşvik Edilecek Sektörler ve Bunlara İlişkin Yatırım ve İstihdam Büyüklükleri	909
32/A.4.3. Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranının Örnekli Anlatımı	910
32/A.4.4. Büyük Ölçekli Yatırımlar	912
32/A.4.5. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi	913
32/A.4.5.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi	913
32/A.4.5.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi	914
32/A.4.6. Farklı İllerde Yatırım Yapılması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması ve Örnekli Anlatım	914
32/A.4.7. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması ve Örnekli Anlatım	915
32/A.4.8. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler	917
32/A.4.9. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması.....	917
32/A.4.9.1. Yatırımın Faaliyete Geçmesinden Önce Devri.....	917
32/A.4.9.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devri	917
32/A.4.9.3. 2009/1 Sayılı Tebliğ'in 30. Maddesine Göre Devir, Satış, İhraç ve Kiralama İşlemlerinde Uygulanacak Usul Ve Esaslar	917
32/A.4.10. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	919
32/A.4.11. Gelir Vergisi Mükelleflerinde Uygulanacak Vergi Oranları	919
32/A.4.12. Vergi Kesintisi Oranları İndirimli Olarak Uygulanabilir Mi?	920
32/A.4.13. Finansal Kiralama Yoluyla Yapılan Yatırımlarda Vergi İndirimi Uygulaması	920
33. MADDE 33 : YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU.....	923
33.1. GENEL AÇIKLAMA.....	924
33.2. MAHSUP UYGULAMASI	925
33.2.1. Genel Olarak Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	925
33.2.2. Farklı Kurumlar Vergisi Oranlarının Uygulandığı Durumlarda Mahsup Edilebilecek Vergi Tutarı.....	927
33.2.3. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Gelirler Üzerinden İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu	929
33.2.4. Yurt Dışında Kontrol Edilen Kurum Kazancı Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	931
33.2.5. Mahsup Edilemeyen Vergilerin Akıbeti	932
33.2.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Gider Boyutu	934
33.2.7. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergi Dönemleri İtibarıyla Mahsup İmkânı.....	936
34. MADDE 34 : YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU	938
34.1. GENEL AÇIKLAMA.....	939
34.2. TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU	940
34.2.1. Genel Olarak Mahsup Uygulaması.....	940
34.2.2. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Elde Etmiş Oldukları Kazanç ve İratlar Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu	941
34.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumlara Yapılan Ödemeler Üzerinden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu.....	943
34.3. MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİLERİN İADESİ	944

34.3.1. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade.....	944
34.3.1.1. Mahsup Yoluyla İade	944
34.3.1.2. Nakden İade.....	949
34.4. YURT DIŞINDA VE İÇİNDE ÖDENEN VERGİLER İLE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI.....	950
35. MADDE 35 : MUAFİYET İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN SINIRI	952
35.1. GENEL AÇIKLAMA.....	952
35.2. MUAFİYET, İNDİRİM VE İSTİSNALARA İLİŞKİN SINIRLAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ	953
36. GEÇİCİ MADDE 1:	957
36.1. GENEL AÇIKLAMA.....	958
36.2. TEVKİFAT UYGULAMASINDA G.V.K.'NİN 94. MADDESİNİN DURUMU ..	958
36.3. G.V.K.'NİN GEÇİCİ 67. MADDESİ UYARINCA TEVKİFATA TABİ TUTULAN KAZANÇLARIN DURUMU	959
36.4. DAR MÜKELLEF KURUMLARCA BEYAN EDİLMEYECEK KAZANÇ VE İRATLAR.....	960
36.5. TEVKİFAT ORANLARI.....	960
36.6. 5422 SAYILI KANUNA YAPILAN ATIFLAR	961
36.7. ÖZEL HESAP DÖNEMİ TAYİN EDİLEN KURUMLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANI	961
36.8. 21.06.2006 TARİHİNDEN ÖNCE BAŞLAYAN BÖLÜNME İŞLEMLERİ.....	962
36.9. YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNE İLİŞKİN OLARAK YAPILAN DÜZENLEME.....	962
36.10. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİN DURUMU	963
36.11. 5422 SAYILI K.V.K.'NİN UYGULANMASI.....	964
36.12. 2006 HESAP DÖNEMİ I. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNDE UYGULANACAK GEÇİCİ VERGİ ORANI	964
37. GEÇİCİ MADDE 4: TEKSTİL, KONFEKSİYON VE HAZIR GİYİM, DERİ VE DERİ MAMULLERİ SEKTÖRLERİNE TAŞINMA DESTEĞİ.....	965
37.1. GENEL AÇIKLAMA.....	965
37.2. TESİSLERİN NEREDEN NEREYE TAŞINACAĞI.....	966
37.3. TAŞINMA DESTEĞİ UYGULAMASININ ŞARTLARI.....	967
37.4. TAŞINMA HALİNDE SAĞLANACAK DESTEKLER	967
37.4.1. İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi	967
37.4.2. Taşınma Halinde Sağlanacak Diğer Destek Unsurları.....	968
EK 1: YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI.....	969
EK 2 : 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU SİRKÜLERİ/6 (KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DÜZENLENMESİ).....	972
KAYNAKÇA	984
KİTAPLAR.....	984
MAKALELER	987

BİRİNCİ KISIM

MÜKELLEFİYET

1. MADDE 1: VERGİNİN KONUSU

Verginin konusu

Madde 1- (1) *Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir:*

- a) *Sermaye şirketleri.*
- b) *Kooperatifler.*
- c) *İktisadi kamu kuruluşları.*
- ç) *Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler.*
- d) *İş ortaklıkları.*

(2) *Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.*

1.1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı K.V.K.'nın 1. maddesinde, elde ettikleri kazançları kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişiler ile kurum kazancının mahiyeti hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümler, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 1. maddesinde yer alan hükümlerle aynıdır. 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 1. maddesinde bulunan "*Bu kanunun tatbikatında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir*" ifadesine yeni K.V.K.'nın 2. maddesinde yer verilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre,

- Sermaye şirketlerinin,
- Kooperatiflerin,
- İktisadi kamu kuruluşlarının,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin, ve
- İş ortaklıklarının,

Bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançları, kurumlar vergisine tabidir.

Kazançları kurumlar vergisine tabi olan ve yukarıda sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar kitabımızın ikinci bölümünde yapılacaktır.

Söz konusu maddenin (2) numaralı fıkrasına göre ise kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Bu durumda, G.V.K.'nın 2. maddesinde yer alan gelir unsurları, kurumlar vergisi yönünden kül halinde ve niteliğine bakılmaksızın, kurum kazancını oluşturmaktadır. G.V.K.'nın 2. maddesinde yer alan ve gelirin unsurlarını oluşturan kazanç ve iratlar şunlardır;

- Ticari Kazanç
- Zirai Kazanç
- Ücret
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, yukarıda sayılan gelir unsurlarından elde ettikleri bütün kazançlar “kurum kazancını” oluşturur. Başka bir deyişle ne şekilde elde edilmiş olursa olsun kurumlar tarafından elde edilen safi karın tamamı “kurum kazancı” olarak adlandırılır. Dar mükellef kurumlar açısından, söz konusu kazançların vergilendirilebilmesi için kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması gerekmektedir. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin hususlar K.V.K.’nın 3. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkralarında düzenlenmiş olup, kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2. MADDE 2: MÜKELLEFLER

Mükellefler

Madde 2- (1) 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 kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

(2) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

(7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

2.1. GENEL AÇIKLAMA

K.V.K.'nın 2. maddesinde kurumlar vergisinin mükellefleri, tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere, bu düzenlemelere, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 2., 3., 4., 5., 6. ve mükerrer 6. maddelerinde yer verilmişti.

Kurumlar vergisi mükellefleri Kanununun 2. maddesinde tanımlanmış olup, gerek eski K.V.K. gerekse yeni K.V.K arasında **yabancı yatırım fonları dışında** mükellefiyet ile ilgili herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 2. maddesinin 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ikinci fıkrasında; 20.02.1930 tarih ve 1567 sayılı Kanuna göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan Yatırım Fonu addolunacağı hüküm altına alınmıştı. Ancak, 5281 sayılı Kanunla anılan fıkra 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup, bu tarihten sonra yabancı yatırım fonlarının Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulmuş yatırım fonu addolunması uygulamasına son verilmişti.¹

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonların sermaye şirketi sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, yeni Kanunla eski Kanun'un 5281 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde olduğu gibi yabancı yatırım fonlarının sermaye şirketi olarak değerlendirilmesi uygulamasına geri dönmüştür. Başka bir deyişle yabancı yatırım fonlarının Türkiye'deki faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kurum kazançları eskiden olduğu gibi kurumlar vergisine tabi olacaktır. (Ancak, yatırım fonlarının kazançlarına ilişkin olarak K.V.K.'nın 5. maddesinde istisna düzenlemesi mevcut olup, anılan istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile dar mükellef yatırım fonlarının istisnadan faydalanıp faydalanamayacağı kitabımızın 5. bölümünde açıklanacaktır.)

¹ Bilindiği üzere 5436 sayılı Kanunla G.V.K.'nın Geçici 67. maddesine eklenen (16) numaralı fıkra ile 31.12.2005 tarihi itibarıyla Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı yatırım fonlarının belirli şartlar altında bu statülerinin devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının tamamen itfa edilip elden çıkarıldıkları, yine bu tarihten önce iktisap edilen hisse senetlerinin ise ilk defa elden çıkarıldıkları tarihe kadar yabancı yatırım fonlarının bu statülerinin devam edeceği hüküm altına alınmıştı. Diğer taraftan 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise yabancı yatırım fonlarının 01.01.2006 tarihinden itibaren sadece müşterileri adına menkul kıymet alım-satımında bulunabilecekleri ve söz konusu bu menkul kıymetleri portföylerine dahil edemeyecekleri belirtilmiştir.

Elde ettikleri kazançları kurumlar vergisine tabi olan iktisadi birimler ve bunlara ilişkin özellikler, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde şu şekilde açıklanacaktır.

2.2. SERMAYE ŞİRKETLERİ

Kanun'da sermaye şirketlerinin; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlar olduğu belirtilmiş olup, sermaye şirketleri mezkur Kanun'un ikinci kitabını oluşturan 136-556. maddelerde hüküm altına alınmıştır.

Ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunması dolayısıyla sermaye şirketleri olarak adlandırılan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler en çok rastlanan ticaret şirketleri ve kurumlar vergisi mükellefidirler.

Eshamli komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, sadece komanditer ortağın hissesine yöneliktir. 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.

Anonim ve limited şirketlerde ise kazancın tamamı bu şirketlerce kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermaye şirketleri bakımından, 5422 sayılı eski K.V.K. ile 1949 yılından itibaren devam eden uygulama 5520 sayılı K.V.K.'nda da varlığını korumaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan kolektif ve komandit şirketler şahıs şirketleri olarak nitelendirilmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları gibi ayrıca gelir vergisi mükellefiyetleri de bulunmamaktadır. Buna karşılık kolektif ve adi komandit şirket ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketlerine ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

2.2.1. Anonim Şirketler

Türk Ticaret Kanunu'nun 269. maddesine göre anonim şirket, bu unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mameleki ile sorumlu bulunan şirkettir. Anonim şirket ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır. Anonim şirketlerde ortak sayısı beşten aşağı, sermayeleri ise Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutardan az olamaz. 2001/3500 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, anonim ortaklığın asgari esas sermayesinin 50.000 YTL olması gerekmektedir. Mevcut sermayeleri bu asgari miktarların altında olan şirketlere ise sermayelerini bu miktarlara çıkarmaları konusunda süre verilmiştir. Söz konusu intibak süreleri, çıkarılan tebliğlerle sürekli uzatılmış, son olarak 2005/2 seri numaralı İç Ticaret Tebliği ile 31.12.2006 tarihine kadar artırımın tescili için müracaat etme zorunluluğu getirilmişti. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 2006/2 no.lu İç Ticaret Tebliği² ile süreyi bir kez daha uzatmış bulunmaktadır. Buna göre, sermayeleri 50 milyar liradan az olan anonim şirketler sermayelerini yeni asgarî miktarlara yükselten genel kurul ve ortaklar kurulu

² 2006/2 no.lu İç Ticaret Tebliği, 26.12.2006 tarih ve 26388 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kararlarının tescili için en geç 31.12.2007 tarihi mesai saati bitimine kadar şirket merkezinin bulunduğu yer Ticaret Sicil Memurluğuna müracaat etmeleri gerekmekteydi. Ancak 24.12.2008 tarih ve 27090 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2008/2 seri numaralı İç Ticaret Tebliği ile sermayeleri 50.000 Türk Lirasından az olan anonim şirketlerin sermayelerini yeni asgari miktarlara yükseltme amacıyla en geç 31.12.2009 tarihi mesai saati bitimine kadar şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memurluğuna müracaat etmeleri gerektiği ve bu şekilde müracaat eden şirketlerin sermaye artırımına ilişkin tescil işlemlerinin 31.03.2010 tarihine kadar sonuçlandırılacağı belirtilmiştir.

5422 sayılı eski K.V.K.’nın 2. maddesinde, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na göre Sermaye Piyasası Kurulu tarafından halka açık anonim şirket olduğu kabul edilen şirketlerin, K.V.K. ve G.V.K. uygulaması bakımından da halka açık anonim şirket sayılacağı belirtilmişti. Yeni Kanunda bu şekilde bir belirlemeye yer verilmemiştir. Çünkü, son yıllarda vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler sonrasında halka açık şirket olmanın vergilendirme açısından bir avantajı kalmamıştır. Dolayısıyla, bugün için halka açık anonim ortaklık ile halka açık olmayan anonim ortaklık arasında vergi uygulamaları bakımından bir farklılık bulunmamaktadır.³

Öte yandan, yatırım ortaklıkları, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 32. maddesi uyarınca anılan Kanun kapsamında faaliyette bulunabilecek sermaye piyasası kurumları arasında sayılmış olup, anılan Kanun’un 35. maddesinde sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklar olarak tanımlanmıştır. Yatırım ortaklıkları anonim şirket olarak kurulacağından, başka bir açıklamaya gerek kalmaksızın kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

2.2.2. Limited Şirketler

Limited şirket, Türk Ticaret Kanunu’nun 503. maddesinde;

“İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulu, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir”

şeklinde tanımlanmıştır.

En az iki gerçek ya da tüzel kişi tarafından kurulabilen limited şirketler, bankacılık ve sigortacılık dışında her türlü ekonomik faaliyette bulunabilirler. Limited şirketlerin ortak sayısı 2 ile 50 arasındadır. Bu ortakların tümü gerçek kişi olabileceği gibi, tümü tüzel kişi ya da bir bölümü gerçek kişi bir bölümü tüzel kişilerden oluşabilir.

³ Bilindiği üzere G.V.K.’nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 6/b-i bendinde özetle; tam mükellef kurumlarca mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı şekillerde dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılacağı ve söz konusu tevkifat oranının; kar dağıtımında bulunan kurumun halka açık anonim şirket olması durumunda %5, diğerlerinde ise %15 olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştı. Ancak 4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b bendinde yapılan değişiklik ile kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı uygulaması açısından halka açık anonim şirket ve diğerleri şeklindeki ayrıma son verilmiştir.

2001/3500 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, limited şirketlerin asgari esas sermayesinin 5.000 YTL olması gerekmektedir. Mevcut sermayeleri bu asgari miktarların altında olan şirketlere ise sermayelerini bu miktarlara çıkarmaları konusunda süre verilmiştir. Söz konusu intibak süreleri, çıkarılan tebliğlerle sürekli uzatılmış, son olarak 2005/2 no.lu İç Ticaret Tebliği ile 31.12.2006 tarihine kadar artırmanın tescili için müracaat etme zorunluluğu getirilmişti. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 2006/2 no.lu İç Ticaret Tebliği ile süreyi bir kez daha uzatmış bulunmaktadır. Buna göre, sermayeleri 5 milyar liradan az olan limited şirketler sermayelerini yeni asgarî miktarlara yükselten genel kurul ve ortaklar kurulu kararlarının tescili için en geç 31.12.2007 tarihi mesai saati bitimine kadar şirket merkezinin bulunduğu yer Ticaret Sicil Memurluğuna müracaat etmeleri gerekmektedir. Bu şekilde müracaat eden şirketlerin sermaye artırımına ilişkin tescil işlemleri ilgili Ticaret Sicil Memurluklarınca 31.3.2008 tarihine kadar sonuçlandırılacaktır. Ancak 24.12.2008 tarih ve 27090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/2 seri numaralı İç Ticaret Tebliği ile sermayeleri 5.000 Türk Lirasından az olan limited şirketlerin sermayelerini yeni asgari miktarlara yükseltme amacıyla en geç 31.12.2009 tarihi mesai saati bitimine kadar şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memurluğuna müracaat etmeleri gerektiği ve bu şekilde müracaat eden şirketlerin sermaye artırımına ilişkin tescil işlemlerinin 31.03.2010 tarihine kadar sonuçlandırılacağı belirtilmiştir.

2.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nun 475-484. maddelerinde düzenlenmiş olup, anılan Kanun'un 475. maddesinde özetle; sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirketlerin sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak adlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komandite ve komanditer olmak üzere iki çeşit ortak bulunur. Söz konusu ayırımın temelinde şirket borçlarından dolayı ortakların sorumluluğunun sınırlı olup olmamasından kaynaklanmaktadır. Buna göre komandite ortakların sorumluluğu sınırsız, komanditer ortağın sorumluluğu ise koydukları sermaye ile sınırlıdır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi olup, bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. K.V.K.'nın 2. maddesinde, sermaye şirketleri açıklanırken sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de sermaye şirketleri arasında sayılmıştır. Diğer sermaye şirketlerinin safi kurum kazançları üzerinden vergilendirilmesine karşın, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komandite ortağın kar payı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden alınır.⁴

2.2.4. Fonlar

⁴ 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 1/ç bendinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payının, safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Fon kavramı ile ifade edilen oluşumların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olması halinde, sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar aşağıdaki gibidir.

a) Yatırım Fonları : 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 3794 sayılı Kanunla değişik 37. maddesinde Yatırım Fonları; halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlığı olarak tanımlanmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun anılan 37. maddesi şu şekildedir;

“Yatırım Fonları

MADDE 37 – (Değişik: 29.4.1992 tarih ve 3794 sayılı Kanun md. 27 ile.) Bu Kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına Yatırım Fonu adı verilir.

Fonun tüzel kişiliği yoktur; ancak mal varlığı kurucunun mal varlığından ayrıdır.

Kurucu, fonu, yatırım fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Fon varlığının korunması ve saklanması kurucu sorumludur. Kurucu ile katılma belgesi sahipleri arasındaki ilişkilere bu Kanunda ve ilgili mevzuatta hüküm bulunmayan hallerde Borçlar Kanununun Vekalet Akdi hükümleri uygulanır.

Yatırım fonu ve yatırım ortaklığı portföylerinde bulunan taşınmazlarla, taşınmaza dayalı senetlerin tescil, şerh ve diğer tapu işlemlerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelikte belirlenir.”

Yatırım fonlarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: VII No: 10 “Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği”nde yapılmıştır.⁵ Anılan tebliğin 3. maddesi uyarınca; bankalar, aracı kurumlar, sigorta

⁵ Ayrıca Seri: VII No: 14 “Yabancı Yatırım Fonu Katılma Paylarının Kurul Kaydına Alınmasına ve Satılmasına İlişkin Tebliğ”, Seri: VII No: 23 “Borsa Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği” ve “Emeklilik Yatırım

şirketleri ve Kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları yatırım fonu kurabileceklerdir.

Yatırım fonları, içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla, tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında fon olarak kabul edilecektir.

b) Emeklilik Yatırım Fonları: 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun 15. maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, anılan Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Bu oluşumlar, anılan Kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamazlar.

c) Konut Finansmanı Fonları: İhraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

d) Varlık Finansmanı Fonları: İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

2.2.5. Yabancı Fonlar

Yukarıda açıklandığı üzere, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

2.3. KOOPERATİFLER

5520 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerin genel olarak kooperatif olarak adlandırılacağı ve elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi olacakları hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte anılan fıkra metninde kurumlar vergisine tabi kooperatif türleri ile ilgili herhangi bir belirleme yapılmamış olduğundan hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir.

Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 5146 sayılı Kanunla değiştirilen 1. maddesinde, tüzel kişiliği haiz olmak üzere, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak

Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile bir kısım düzenlemeler yapılmıştır.

amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisi mükellefi oldukları hüküm altına alınmış olmaları nedeniyle; tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı Kooperatifler Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Bilindiği gibi, 5422 sayılı eski K.V.K.'da okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanların Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında kooperatif olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Aynı belirleme, 5520 sayılı yeni K.V.K.'da yapılmamıştır, ancak, bu belirlemeye 2. maddenin gerekçesinde ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Ayrıca söz konusu gerekçede ve Genel Tebliğde, okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı vurgulanmıştır.

Öte yandan 5520 sayılı Kanunun 4. maddesinin (I/k) bendinde, belirli şartlar altında faaliyette bulunan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmış olup, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin ayrıntılı açıklamalar kitabımızın dördüncü yer almaktadır. Bununla birlikte kooperatif muafiyetinden yararlanamayan bir kısım kooperatiflerin ortaklarına dağıtmış oldukları risturnlar K.V.K. uyarınca kurumlar vergisinden istisna olup, anılan istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar da kitabımızın beşinci bölümünde yer almaktadır.

2.4. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI

Her ne kadar günümüz dünyasında devletin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır.

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olduğu, 2. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise 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 işletmelerin iktisadi kamu işletmeleri olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme ile iktisadi kamu kuruluşlarının elde ettikleri kurum kazançlarının vergilemede eşitlik prensibi uyarınca kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmış ve böylelikle rekabet eşitsizliği önlenmek istenmiştir.

Diğer taraftan 2. maddenin (4) numaralı fıkrasında ise özetle; yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmelerin de iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirileceği ve böylelikle Türkiye'de elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta Hizmetleri İşletmesi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir.

İktisadi kamu kuruluşları ise bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup, sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları 5520 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin (3) numaralı fıkrasında birtakım koşullara bağlanmıştır. Anılan düzenleme uyarınca iktisadi mahiyetteki kamu işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için varılması gereken şartlar şunlardır;

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

b) 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.

c) 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 da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir. 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. Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Diğer taraftan bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların, iktisadi kamu kuruluşu olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da gerekmektedir. Aksi halde anılan

kuruluşlar, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

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, kâr edilmemesi veya kârın 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.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir. Bunların mükellefiyetlerinin tayini konusunda, kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının etkisi yoktur. Yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkeleri geçerli olacaktır.

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kullanılmış bir ifade olup, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür. Köy tüzel kişiliğince gerçekleştirilen fidan dikim işinin iktisadi işletme oluşturmayacağı ile ilgili olarak Adana Vergi Dairesi Başkanlığının tarafından verilen mukteza şu şekildedir;⁶

“İlgi dilekçede; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numarasında köy tüzel kişiliğinden dolayı kayıtlı vergi mükellefi olduğunuzu, köy tüzel kişiliğinizce kendi köylülerinize yılın belli aylarında fidan dikim işi yaptırdığınızı, yapılan bu iş karşılığında orman işletmesinden bir miktar para olarak köylülerinize dağıttığınızı belirterek; bu işten dolayı kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağınız hususunda, görüş talep edilmektedir.

⁶ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/924 sayılı muktezası.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci Maddesinin (1)'inci Fıkrasının (c) bendinde; iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Aynı Kanunun 2'nci Maddesinin (3)'üncü Fıkrasında; devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu, belirtilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Maddenin (6)'ncü Fıkrasında ise; iktisadi kamu kuruluşlarının, kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, ayrıca mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi, bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği, hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; köyler, KVK.'nın 2'nci Maddesinin (3)'üncü Fıkrasında tanımlanan iktisadi kamu kuruluşlarının tanımı içinde yer alan "diğer kamu idareleri" kapsamına girmekle birlikte; köy tüzel kişiliğince bedel karşılığında fidan dikimi işinin yapılması ticari faaliyet olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla bu faaliyet köy tüzel kişiliğine ait bir iktisadi işletme de oluşturmaz. Bu durumda, köy tüzel kişiliğince fidan dikimi işinden sağlanacak kazançların vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, köy tüzel kişiliğinin fidan dikim işinden elde ettiği kazançların, kurumlar vergisi tabi tutulmaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma "kendi kendini vergilendirme" gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Özelleştirme uygulamalarının yoğunlaştığı günümüzde piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır.

İktisadi kamu müesseseleri kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

2.4.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri

İktisadi devlet teşekkülleri, sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanlarda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kanunla kurulan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Kamu iktisadi teşebbüsü (KİT), iktisadi devlet teşekkülü (İDT) ile kamu iktisadi kuruluşunun (KİK) ortak adıdır.

2.4.2. Kamu İktisadi Kuruluşları

Kamu iktisadi kuruluşları, sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmetleri üretmek ve pazarlamak üzere kanunla kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsleridir.

2.4.3. Kamu Müesseseleri (Kuruluşları)

Kamu müesseseleri, sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur. Kamu müesseselerinin tüzel kişiliği vardır ve elde ettikleri kazanç ve iratlar kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir.

2.4.4. Bağlı Ortaklıklar

Bağlı ortaklıklar, sermayesinin %50'sinden fazlası, iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir. Bağlı ortaklıklar anonim şirket statüsünde olmaları nedeniyle sermaye şirketi niteliğini haiz olup kurumlar vergisi mükellefidirler.

2.4.5. Kamu İştirakleri

Kamu iştirakleri, iktisadi devlet teşekkülleri veya kamu iktisadi kuruluşları ya da bağlı ortaklıklarının sermayelerinin en az % 15'ine, en çok % 50'sine sahip buldukları anonim şirketlerdeki hisseleridir.

2.4.6. İşletme

İşletmeler, kamu müesseselerinin ve bağlı ortaklıkların, mal ve hizmet üreten birimleri olup ayrı tüzel kişilikleri olmadığı için kurumlar vergisi dışında kalmaktadır.

2.5. DERNEK VE VAKIFLARIN İKTİSADİ İŞLETMELERİ

Dernek ve vakıflara ait iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, yukarıda iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağlılık, işletme özelliği ve 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. 5520 sayılı Kanunda bu gibi haller tek tek sayılmak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetler kapsama alınmıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması,

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 edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde ise iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden

dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacağı 5520 sayılı K.V.K.'nda hüküm altına alınmıştır.

Dernekler, genel olarak 5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre kurulmakla birlikte bir kısım dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Bununla birlikte ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, faaliyetleri itibarıyla K.V.K.'nda yer alan özel düzenlemeler ile kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir. Bu şartları taşıyan dernek veya vakıflar;

- 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 elde ettikleri gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları itibarıyla kurumlar vergisine tabi tutulurlar.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın 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 dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Ayrıca, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, söz konusu bu özelliklerinin kurumlar vergisi açısından vakıf veya derneklerin mükellefiyet kapsamında olmaması nedeniyle herhangi bir önemi

bulunmamaktadır.⁷ Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır.

Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi iktisadi bir işletme oluşturacağından, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi söz konusu bu faaliyetlerden elde edilen kazançların, kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, **Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu** tarafından verilen 16.06.1994 tarih ve E:1994/2, K: 1994/2 sayılı Karar'da, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, triptik ve diğer belgeleri vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursu düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düşün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere, gerek 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı gerekse 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde verilen mukteza ve yargı kararları ışığında aşağıdaki örnekler verilebilir.

- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin gerekçesinde, derneklere veya vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzeri nitelikteki yabancı işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları, iktisadi mahiyetteki işletmenin belirgin özellikleri gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümünde açıklandığı üzere bağlılık, işletme özelliği ve devamlılık olduğu belirtilmiştir. Devamlılık özelliği ile ilgili olarak gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümünde açıklandığı üzere, "devamlılık unsuru"ndan kasdedilen, bir hesap dönemi içinde aynı ve 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. Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir. Buna göre, derneğiniz tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Ancak, derneğin iktisadi işletmesi oluşması

⁷ Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (15) numaralı bendinde kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurumlar vergisinden muaf olduğu ancak söz konusu muafiyetin vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamadığı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte vakıfların doğrudan doğruya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmadığından anılan muafiyet hükmünün pratikte herhangi bir önemi bulunmamaktaydı. Bu nedenle 5520 sayılı K.V.K.'da vakıfların Bakanlar Kurulu Kararı ile kurumlar vergisinden muaf olacaklarına ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemek suretiyle anılan çelişki ortadan kaldırılmıştır.

halinde ise kurumlar vergisi mükellefi olacağı tabiidir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, Derneğimize bağışlanan tabloların düzenlenecek bir gecede açık arttırma yoluyla satılması faaliyetinin sadece bir defaya mahsus yapılması halinde, bu faaliyet için devamlılık unsuru oluşmayacağından, bu faaliyet nedeniyle derneğimize bağlı bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecek olup, satıştan elde edilen kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümleri gereğince herhangi bir vergilemenin yapılması mümkün değildir.⁸

- Davacı derneğin, dernek kaşesi basılı makbuzla tahsil edilen ücret karşılığı işlettiği otoparkın, iktisadi işletme sayılması ve elde ettiği kazancın kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.⁹
- Davacı dernekçe bir bedel karşılığı olmaksızın yayımlanan derginin, yayımı sırasında alınan reklam gelirlerinin ticari faaliyet olduğu kabul edilemeyeceğinden idarece mükellefiyet tesis edilmesinde ve tarhiyat yapılmasında isabet görülmemiştir.¹⁰
- Davacı derneğin açık olduğu 1.1.2001-20.3.2001, 28.10.2001-31.12.2001 tarihleri arası her hafta salı ve perşembe günleri müzayede yapılarak kanarya sahipleri arasında kuş satışlarına aracılık edildiği, ayrıca özel organizasyonlar ve yarışmalar yapılmak suretiyle kuş satışlarına ortam sağlandığı bu satışlar dolayısıyla satış bedeli üzerinden teberru adı altında %5 komisyon alındığı makbuz kesilerek dernek gelirleri arasına intikal ettirildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, yaptığı müzayedeler ile kuş satışlarına aracılık ederek gelir sağladığı anlaşılan davacı derneğin devamlılık arzeden bu faaliyetinden dolayı iktisadi işletme sayılması, bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.¹¹
- Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasındaki protokol uyarınca okul kantini ve büfelerinin işletilmesi hakkı kendisine verilen ancak kira tutarından bağış adı altında pay almak suretiyle üçüncü şahsa kiraya veren davacı Milli Eğitim Vakfının, sözü edilen yerleri kiraya verme organizasyonu iktisadi işletme sayılmayacağından, mükellefiyet tesis ettirilmesinde isabet görülmemiştir.¹²
- Ücret karşılığında öğrenci yurdu işleten ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden özkaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan davacı vakfın devamlılık arzeden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması gerekmektedir.¹³

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 24.11.2006 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-2/7329-22740 sayılı muktezası.

⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, 06.11.1998 tarih ve E:1997/76, K:1998/320 sayılı Kararı.

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin, 05.11.2003 tarih ve E:2002/4493, K:2003/2705 sayılı Kararı.

¹¹ Danıştay 3. Dairesi'nin, 24.06.2004 tarih ve E:2002/1563, K:2004/1866 sayılı Kararı.

¹² Danıştay 4. Dairesi'nin, 08.12.2004 tarih ve E:2003/1918, K:2004/2487 sayılı Kararı.

¹³ Danıştay 9. Dairesi'nin, 31.12.2000 tarih ve E:1999/3046, K:2000/214 sayılı Kararı.

- Vakıf iştirakçilerinin ödedikleri aidatlar sonucu oluşan rezervlerin, vakıf senesinde yer alan düzenlemeler uyarınca devlet tahvili ve hazine bonosundan elde edilen gelirin, vakfa ait ticari bir organizasyon kurulmasıyla elde edildiğinden söz edilemez.¹⁴
- Davacı vakıf, Genel Müdürlüğü Mensupları arasında, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak amacıyla kurulmuş olmakla birlikte üyelerine verdiği kredi karşılığında faiz hesaplanmıştır. Faiz geliri elde edilmesine yönelik bu faaliyetin ticari nitelikte olduğu tartışmasızdır. Diğer yandan vakıf, Genel Müdürlüğüne bağlı birimler tarafından yürütülen hizmeti karşılığı üçüncü kişilerden bağış makbuzu ile gelir toplamış olup, hizmetten yararlanmayan vatandaşların kendi istekleri ile amacı vakıf üyeleri arasındaki yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak olan davacı vakfa bağışta bulunmaları mümkün bulunmadığından bu işlemin de gelir elde etme amacına yönelik olduğunun kabulü gerekir. Belirtilen faaliyetlerin devamlı olduğu hususu da gözönüne alındığında vakfın bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.¹⁵

2.6. İŞ ORTAKLIKLARI

Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. 5520 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme ile kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişiler ile birlikte oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanı getirilmiştir. Buna bağlı olarak söz konusu ortaklık, tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi sayılacak ve elde etmiş olduğu kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü olacaktır.

İş ortaklığı esasında mükellefiyet tesis edilmeyen durumlarda söz konusu ortaklık adi ortaklık olarak değerlendirilecek ve bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır.

5422 sayılı eski K.V.K.'nin mükerrer 6. maddesi ile ilgili açıklamaların yapıldığı 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1. bölümünde, iş ortaklıklarının unsurları ve özellikleri ile kurulacak olan ortaklığın iş ortaklığı olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için gerekli şartlar şu şekilde açıklanmıştır:

1. Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
2. Ortaklığı belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
3. İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
4. Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,

¹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin, 30.11.2005 tarih ve E:2005/1787, K:2005/2351 sayılı Kararı.

¹⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin, 27.01.2004 tarih ve E:2002/3461, K:2004/112. sayılı Kararı.

5. **İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,**
6. İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
7. Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
8. İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
9. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi,

5520 sayılı K.V.K.'ya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise iş ortaklıklarının unsurları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

1. Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
2. Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
3. İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
4. Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
5. İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
6. Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
7. İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
8. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Her iki tebliğde yer alan unsurlar karşılaştırıldığında, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, **işin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması** unsuruna yer verilmemiştir. Bunun anlamı 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulanmaya başladığı 01.01.2006 tarihinden itibaren birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden olmayan işler için de iş ortaklığı kurulabileceğidir. Nitekim, belirtilen tebliğde, **“yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.”** ifadesine yer verilmek suretiyle konu tamamen netliğe kavuşturulmuştur.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında; her ortağın işin belli bir bölümünün yapımı taahhüt ettiği konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı söz konusu olmayacak, bu tür ortaklık "konsorsiyum" olarak adlandırılacaktır.

İş ortaklığı, devamlılık arzeden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

2.6.1. İş Ortaklıkları ile İlgili Özellik Gösteren Durumlar

İş ortaklığı ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel özellikli durumlar şunlardır;

2.6.1.1. Birden Fazla İşverenin Olması Durumu

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde taahhüt edilmesi halinde, her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirebilecektir. Konuya ilişkin olarak 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek: Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü ile Türkiye Elektrik Kurumu'nun birlikte ihaleye çıkardıkları bir baraj inşaatı için tek bir iş ortaklığı söz konusudur. İşverenin birden fazla olması (belli bir iş dolayısıyla) iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Öte yandan Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün ihaleye çıkardığı iki baraj inşaatı dolayısıyla iki ayrı iş ortaklığının kurulması zorunludur.

2.6.1.2. İş Ortaklığının Bağlı Olduğu Vergi Dairesi

31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, iş ortaklığının bağlı bulunduğu vergi dairesinin, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olacağı belirtilmiştir. Ortaklığın merkezi mukavelede belirtilmemişse, iş ortaklığının vergi dairesi, iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olacaktır.

2.6.1.3. İşin Bitimi

İş ortaklığında işin bitimi Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi ortaklığın sona erdiği anlamına gelmez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekir. (Örneğin, tahakkuk eden verginin tamamının ödenmesi gibi)

Öte yandan iş ortaklığının sona ermesinden sonra ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir.

2.6.1.4. Elde Edilen Gelirin Niteliği

İş ortaklığı tarafından yapılan taahhüt işi sonucunda oluşan vergi ve yasal yükümlülükler sonrası net kar, pay sahiplerine ortaklıktaki payları oranında dağıtılır. Ortaklarca dağıtımın yapıldığı yıl itibariyle elde edilen bu gelir, kar payı (temettü) niteliğindedir. Buna karşılık kurumlar vergisi mükelleflerinin iş ortaklığından elde ettikleri kar payları, iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmek suretiyle K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/a numaralı bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, iş ortaklığı şeklinde mükellefiyet tesis ettirilmemesi halinde faaliyetin adi ortaklık şeklinde ifa edilmesi sonucunda ortaklar tarafından elde edilen kar paylarının anılan istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

191 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, iş ortaklığınca faaliyetleri sonucunda elde edilen kazançlarının, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığına kabul edileceği belirtilmiştir.

Gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilen iş ortaklığı karı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Bununla birlikte gerçek kişi ortak tarafından elde edilen kar payının yarısı, G.V.K.'nın 22. maddesinin (2) numaralı bendi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisnadır.

İş ortaklıklarının şahıs ortaklığı statüsündeki ortaklarının, ortaklık kazancından aldıkları paylar ise ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan, iş ortaklığının faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararının, bu ortaklığı oluşturan mükelleflerce diğer faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlarından indirim konusu yapılması mümkün değildir.¹⁶

31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirlenen şartlara uymaması ya da bu şartlara uymakla birlikte iş ortaklığı şeklinde mükellefiyet tesisinin tercih edilmediği durumlarda, kazanç paylaşımı, adi ortaklığın kazanç paylaşımı esasına göre yapılacaktır. Bu durumda, kazanç vergileme yapılmadan önce paylaşılır ve ortaklar elde ettikleri kazancı kendi beyannamelerine dahil ederler.

2.6.1.5. İş Ortaklığının Mükellefiyet Değişimi

Yukarıda açıklandığı üzere, iş ortaklıklarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ihtiyaridir. İş ortaklığı, işe başlamaya ilişkin bildirimde bulunurken kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğini beyan etmez ya da böyle bir talepte bulunmaz ise adi ortaklık olarak mükellefiyet tesisi yapılacaktır. Başlangıçta seçilen mükellefiyet şeklinin daha sonra değiştirilip değiştirilemeyeceği özellik arz etmektedir.

İş ortaklığından, adi ortaklığa veya adi ortaklıktan, iş ortaklığına dönüşümü kısıtlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bu dönüşüm ihtiyari olabileceği gibi yasal olarak da zorunlu olabilir. İş ortaklığı şartlarına başlangıçta sahip olunmaması halinde, zorunlu olarak adi ortaklığa dönüşülmesi gerekecektir. İş ortaklığının talebi doğrultusunda da mükellefiyet değişikliği yapılabilecektir. Ancak, bu mükellefiyet değişikliği talebinin hukuksal sonucunda, değişiklik tarihine kadar olan hesap döneminde, hesaplar kapatılarak işin terk edilmesi yeni mükellefiyet tesisi açısından işe başlama kabul edilerek vergisel işlemlerin yapılması gerekmektedir. Örneğin, 22.04.2003 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren iş ortaklığının, söz konusu inşaat işi tamamlanmadan adi ortaklığa dönüşmek üzere, 07.07.2007 tarihinde vergi dairesine başvurması halinde, iş ortaklığı açısından söz konusu inşaat işinin 07.07.2007 tarihinde bırakıldığı kabul edilerek iş ortaklığının hesaplarının kapatılarak, ortaya çıkan kazancın ortaklara paylaşılması gerekmektedir. 07.07.2007 tarihinden itibaren ise adi ortaklık bünyesinde gerçekleşen işlemlerin de adi ortaklıkların vergilendirilmesine ilişkin kurallara göre yapılması gerekmektedir.¹⁷

¹⁶ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:20.

¹⁷ DÜNDAR, Mustafa; İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi, TÜRMOB, Sirküler Rapor, Sayı:2006-6, Haziran 2006, Sayfa:64.

Konuya ilişkin, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezaya aşağıda yer verilmiştir.¹⁸

“İlgide kayıtlı yazınızda; dairenizin vergi kimlik numaralı mükellefi İş Ortaklığı'nın dairenize verdiği dilekçe ile ortaklığı 31.03.2006 tarihinde fesh ettiğini, bu tarih itibarıyla mükellefiyetlerinin kapatılmasını talep ettiği, ortaklığın talebi doğrultusunda dairenizce 31.03.2006 tarihinde mükellefiyetinin kapatıldığı belirtilerek, ödevli kurumun 01.01.2006 tarihi ile işi terk tarihi olan 31.03.2006 tarihleri arasının hesap dönemi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, değerlendirilmesi halinde Kurumlar vergisi beyannamesinin hangi tarihe kadar verilebileceği, 31.07.2006 tarihi vade verilerek alınan kurumlar vergisi beyanının dönemi ve vadesinin mevzuata uygun olup olmadığı, beyanname ekinde verilen Tasfiye Kabul Tutanağı'nın Geçici Kabul Tutanağı olarak kabul edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Ayrıca, aynı Kanunun “İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi” başlıklı 44. maddesinde de “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 09 Ekim 1984 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde “Geçici kabul tutanağı, muayene ve kabul işlemlerine ilişkin yönetmelik gereğince idarece onaylandıktan sonra geçerli olur.” açıklaması yer almaktadır.

İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulü Bayındırlık Bakanlığı Kuruluş ve görevleri hakkında kanunlar uyarınca bu Bakanlığın kontrol ve idamesi altında yapılan inşaat işleridir.

Ayrıca, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Beyannamenin verilme zamanı ve yeri” başlıklı 21. maddesinde kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verileceği; “ödeme süresi” başlıklı 40’ncü maddesinde de, kurumlar vergisinin beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu mükellefin faaliyeti, geçici ve kesin kabul usulüne tabi iş olarak değerlendirilmeyecek olup, işin bitim tarihi

¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 29.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-1/E-7089-10130 sayılı muktezası.

olarak işin bırakıldığı tarih olan 31.03.2006 tarihi dikkate alınarak iş ortaklığından elde edilen kazancın tamamına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin 15.07.2006 tarihine kadar verilmesi ve tahakkuk edecek vergilerin de 31.07.2006 tarihine kadar ödenmesi gerekir.

Diğer taraftan, geçici kabul tutanağının, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi ile Muayene ve Kabul İşlemlerine İlişkin Yönetmelik gereğince belirlenen şekil ve şartlarda düzenlenmesi gerekmekte olup, söz konusu Tasfiye Kabul Tutanağı, Geçici Kabul Tutanağı olarak değerlendirilmeyecektir. Ayrıca, iş ortaklığının faaliyeti, geçici ve kesin kabul usulüne tabi iş olarak değerlendirilmeyeceğinden, geçici ve kesin kabul tutanağı da aranmayacaktır.”

3. MADDE 3 : TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Tam ve dar mükellefiyet

Madde 3- (1) *Tam mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.*

(2) *Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.*

(3) *Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:*

a) *4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyacak bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).*

b) *Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.*

c) *Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.*

ç) *Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.*

d) *Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.*

e) *Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.*

(4) *Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili*

hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

3.1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı K.V.K.'da kurumlar vergisi mükellefleri yurt dışında elde ettikleri kazançların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmemesi bakımından tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam ve dar mükellefiyet uygulaması ile ilgili olarak 5422 sayılı K.V.K.'nın 9.,10.,11. ve 12. maddelerinde hüküm altına alınan konular, 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinde birleştirilmiştir. Buna göre, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar "tam mükellef kurum" olarak adlandırılmakta ve gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Buna karşılık kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise "dar mükellef kurum" olarak adlandırılmakta ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Tam ve dar mükellefiyet uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

3.2. TAM MÜKELLEFİYET

5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmü uyarınca, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, tam mükellef statüsünü haizdirler ve bu kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazancın tamamı Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulur. K.V.K.'nın 1. maddesinde sayılan kurumların tam mükellef statüsünü haiz olmaları için kanuni veya iş merkezlerinden birinin Türkiye'de bulunması yeterlidir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tam ya da dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesinde kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmaması önem taşımaktadır. Kanuni ve iş merkezi kavramları, K.V.K.'nın 3. maddesinin (5) ve (6) numaralı fıkralarında hüküm altına alınmıştır.

3.2.1. Kanuni Merkez

Söz konusu maddenin (5) numaralı fıkrasında, kanuni merkez; vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olarak tanımlanmıştır. Şu halde, bir kurumun kanuni merkezinin nerede olduğunun tespit edilebilmesi için; kuruluş kanunu, tüzük, ana statü ve sözleşmelerine bakılması gerekmektedir.

3.2.2. İş Merkezi

5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesine göre, kanuni merkezi Türkiye'de bulunmamakla beraber, iş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar tam mükellefiyete

tabidirler. Söz konusu maddenin (6) numaralı fıkrasında, iş merkezi; “İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.” şeklinde tanımlanmıştır. İş merkezinin belirlenmesinde esas alınan kıstaslara aşağıda sayılanları örnek olarak verebiliriz.

- İmalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer,
- Genel kurulun ve yönetim kurulunun toplantı yeri,
- Kurumun fiili yöneticilerinin ikametgahlarının bulunduğu yer,
- Kurum idare servislerinin yoğun olarak bulunduğu yer,
- Kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerinin yürütüldüğü yer.¹⁹

3.3. DAR MÜKELLEFIYET

5520 sayılı K.V.K.’nın 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, dar mükellefiyet tanımlanmış, aynı Kanun’un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların dar mükellef kurum olacakları ve bu kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacakları belirtilmiştir. Yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, yabancı bir kurumun Türkiye’de dar mükellef statüsünde değerlendirilmek suretiyle elde ettiği kazanç ve iratların vergilendirilebilmesi için;

1. Söz konusu kurumun, sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu kuruluşu, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olması,
2. Söz konusu kurumun kanuni merkezinin yurt dışında bulunması ve
3. Söz konusu kurumun iş merkezinin yurt dışında bulunması

gerekmektedir.

3.3.1. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı

5520 sayılı K.V.K.’nın 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bu kazanç unsurlarına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılacaktır. Söz konusu kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ise kitabımızın 22 – 31. maddelerine ilişkin açıklamaların yapıldığı bölümünde anlatılacaktır.

3.3.1.1. Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar

5520 sayılı K.V.K.’nın 3. maddesinin 3/a bendine göre, dar mükellefiyeti haiz kurumların, Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için yabancı kurumun Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması, kazancın kurum tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılmaları için söz konusu kazançların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilciler vasıtasıyla elde edilmiş olması gerektiğinden bu kavramların açıklanmasından fayda bulunmaktadır.

¹⁹ YILDIZ, A. Murat; TEKİN, Cem; Kurumlar Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2004 Özel Eki, Sayfa:27.

İşyeri: Söz konusu bentte işyerinin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin edileceği belirtilmiştir. Vergisel uygulamalar açısından işyeri kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde hüküm altına alınmış olup, anılan madde uyarınca işyeri;

“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, dersane, 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 yerler”

olarak tanımlanmıştır.

Daimi Temsilci: 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, G.V.K.'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. G.V.K.'nın 8. maddesine göre daimi temsilci; bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir. Diğer taraftan aşağıda yazılı kişiler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

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

İşyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarda süreklilik unsuru hakimdir. Türkiye'de bu şekilde ticari kazanç elde eden yabancı kurumlar V.U.K.'a göre, defter tutmak, belge kullanmak, katma değer vergisi beyannamesi, gerektiğinde muhasar beyanname vermek ve ticari kazançlarını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar. Başka bir anlatımla, Türkiye'de işyeri açarak veya daimi temsilci bulundurarak ticari faaliyette bulunanlar bu faaliyetten sağladıkları gelirler itibarıyla aynen tam mükellef kurumlar gibi hareket ederler ve muamele görürler.²⁰

3.3.1.1.1. Dar Mükellef Yabancı Kurumların İhracat Muafılığı

5520 sayılı K.V.K.'nın 3/a bendinde, yabancı kurumların Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettikleri kazançların ticari kazanç olacağı belirtildikten sonra, aynı bendin parantez içi hükmüyle,

“Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan

²⁰ MAÇ, Mehmet; Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, Sayfa:171.

maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.”

denilerek, dar mükellef yabancı kurumların bazı şartlar içinde Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar için bir muafiyet getirilmiştir.

5422 sayılı eski Kanun'un 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellefiyeti haiz kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de **satın aldıkları veya imal ettikleri** malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte yeni Kanun'un 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise dar mükellef kurumların **sadece ihraç etmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları** yabancı memleketlere göndermelerinden sağlamış oldukları kazançların Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle, dar mükellefiyeti haiz kurumların ihraç etmek üzere Türkiye'de imal ettikleri malların yabancı memleketlere satılmasından sağlanan kazançlar 5520 sayılı K.V.K. uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

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

3.3.1.1.2. İrtibat Bürolarının Durumu

İrtibat büroları, yabancı kurumlar tarafından Türkiye'de **ticari faaliyette bulunmamak şartıyla** kurulmaktadır. Bu büroların fonksiyonu sadece haberleşme, araştırma ağırlama, irtibat sağlama gibi hizmetlerden ibarettir. Bu nedenle söz konusu büroların kurumlar vergisi beyannamesi vermesi, söz konusu olmamalıdır.²¹

İrtibat büroları, bir işyeri oluşturması ve bu büroya tayin olunan müdürün daimi temsilci durumunda bulunması dolayısıyla ticari kazanç sağlanması için müsait bir ortamdır. Fakat ticari kazancın varlığından bahsedebilmek için büronun mevcudiyeti yeterli değildir. Bu büroda veya büro için yetkili kılınan kişilerce ticari operasyon yapıldığının, bu büroya atfedilecek kazanç sağlandığının ve bu kazancın miktarının tespit ve ispat edilmesi gerekmektedir. İrtibat bürolarının her an amaç dışına çıkarak ticari faaliyete girişmesi mümkündür. Nitekim bu büroları konu alan tarhiyatlara rastlanmakta, yargı organları bu tarhiyatları, ticari operasyonun varlığı ve miktarı konusunda tatmin edici kanıtlar bulunması halinde haklı bulmaktadır.²²

3.3.1.2. Türkiye'de Elde Edilen Zirai Kazançlar

Dar mükellefiyeti haiz bir kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmesi, 5520 sayılı yeni KV.K.'nın 3. maddesinin 3/b bendine göre, Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığına ve zirai faaliyetin Türkiye'de yerine getirilmesine bağlıdır.

²¹ MAÇ, Mehmet; a.g.e., Sayfa:178.

²² MAÇ, Mehmet; a.g.e., Sayfa:178.

Yukarıda açıklandığı üzere, V.U.K.'un 156. maddesinde yer alan işyeri tanımına; tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, voli mahalleri ve dalyanların dahil olduğu hüküm altına alınmış söz konusu bu durum ise uygulamada dar mükellef kurumlarca zirai faaliyetlerini icra ettikleri yerlerin de işyeri olarak değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği şeklinde bir kısım görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Söz konusu bu husus ile ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin gerekçesinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Anılan madde gerekçesinde, 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 gerektiği, Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesindeki iş yeri tanımı zirai iş yerini de kapsadığı ve iş yeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde etmesinin hemen hemen imkansız olduğu vurgulanmıştır. Buna rağmen 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 3. maddesinde dar mükellef kurum kazancına dahil kazanç ve iratlar belirlenirken "*Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar*" ifadesine de yer verilmek suretiyle, **ortaklık halindeki zirai işletmelerden** dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranmasının amaçlandığı belirtilmiştir.

3.3.1.3. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve G.V.K.'nın 65. maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. G.V.K.'nın anılan maddesinde serbest meslek faaliyetinin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır.

Dar mükellef kurumların serbest meslek kazancı elde edebilmeleri ancak personelleri aracılığı ile olur. Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

3.3.1.4. Türkiye'de Elde Edilen Kira Gelirleri

Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellef yabancı kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde dar mükellef kurumlarca Türkiye'de gayrimenkul kiralanmasından elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 3. maddesinde "gayrimenkul" ibaresi yerine "taşınmaz" ibaresi kullanılmak suretiyle bunların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Yapılan bu değişiklik, kanunda yer alan terimlerin 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na uygun hale getirilmesi amacını taşımaktadır. Anılan Kanun'un 704. maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusunu; Arazi, Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

3.3.1.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek, Türkiye'de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin 3/d bendi hükmü, G.V.K.'nın aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak eklenmiş ve böylelikle Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Buna karşılık, menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, Türkiye'deki şube işyeri olarak değerlendirileceğinden bahse konu şubeden veya vasıtasıyla elde edilen gelirler ticari kazanç olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Bu itibarla, anılan bent hükmüne girmeyen Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin 3/d bendinde yer alan düzenlemeyle kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumların Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde tanımlanan ve sayılan her nevi menkul sermaye iratlarının Türkiye'de vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Söz konusu kazançların vergilendirilmesi, kitabımızın 22-31. bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.3.1.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği diğer kazanç ve iratlar da K.V.K.'nın 3. maddesinin 3/e bendi uyarınca kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de elde edebileceği diğer kazanç ve iratlar, G.V.K.'nın 80. maddesinde düzenlenmiştir.

K.V.K.'nın 3. maddesi hükmü uyarınca, kanuni veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların, Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, dar mükellefiyet esasına göre kurumlar vergisine tabi olacaktır.

K.V.K.'nın 22. maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançları, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanarak tespit edilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de diğer kazanç ve irat elde etmeleri için, bu kazanç ve iratları doğuran işin veya işlemin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. G.V.K.'nın 7. maddesinin (7) numaralı bendinde yer alan bu hüküm gereğince, belirtilen iki koşuldan birinin gerçekleşmesi diğer kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için yeterlidir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde, dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançların dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. Kur farkından doğan kazançların dikkate alınmaması için bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran 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 şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde, kur farkından doğan gelirlerin vergilendirilmemesi için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartı öngörülmüştür. Ancak, 24.08.1995 gün ve 22384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 sayılı Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında Tebliğ'in 14. maddesinde,

“Dışarıda yerleşik kişi ve kuruluşların (yurtdışındaki yatırım ortaklıkları ve fonlar dahil) her türlü menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarını Sermaye Piyasası Mevzuatına göre yetkili bulunan bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla satın almaları ve satmaları kambiyo Mevzuatı çerçevesinde serbest olup, Müsteşarlıktan ayrıca izin alınmasına gerek yoktur.

7/6/1995 tarihli ve 95/6990 sayılı yabancı Sermaye Çerçeve Kararınının 11'nci maddesi uyarınca menkul kıymetler borsasına kote edilmiş hisseleri satın alan yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların iştirak ettikleri şirketlerin yönetim ve genel kurullarına katılmaları serbest olup Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün izni gerekmemektedir.”

hükmü yer almaktadır. Buna göre, söz konusu tebliğ ile izin alma zorunluluğu kaldırıldığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde sözü edilen dar mükelleflerin (kurumlar dahil) yabancı sermaye mevzuatına göre Türkiye'ye sermaye getirmelerinde ilgili mercilerden izin alma zorunluluğu kendiliğinden kaldırılmış sayılarak, dar mükelleflerin satın aldıkları menkul kıymetleri elden çıkarmaları halinde kur farkından doğan kazancın vergilendirilmemesi gerekmektedir.

3.3.1.7. Türkiye'de Elde Edilen Ücret Gelirleri

Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye'de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye'de gider yazılması suretiyle olur.²³

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (c) bendinde yer alan "*Türkiye'de elde edilen ücretler*" ifadesine 5520 sayılı yeni K.V.K.'nı 3. maddesinde yer verilmemiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde, ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmadığı, dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı varsayımına dayanılarak, kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesinin olanaksız olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla, 5520 sayılı Kanun'dan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılması gerekmektedir.

Ancak, kanaatimizce bu yaklaşım hatalı bir yaklaşımdır. Çünkü yukarıda açıkladığımız üzere, serbest meslek faaliyetinin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda olmayan fakat, yabancı kurumların mensubunu veya personeli aracılığıyla elde ettiği gelirlerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

²³ MAÇ, Mehmet; a.g.e., Sayfa:184.

4. MADDE 4 : MUAFİYETLER

Muafiyetler

Madde 4- (1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, 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, dispanser, 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 işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

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 (5838 sayılı kanunun 32 inci maddesiyle

değişen ibare, Yürürlük;01/01/2009)Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

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

- 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) 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.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî 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 dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

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

belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

4.1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinde kurumlar vergisinden muaf olacak kurum ve kuruluşlara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 5422 sayılı eski K.V.K.'nın muafiyetleri düzenleyen 7. maddesi ile kıyaslandığında 5520 sayılı Kanunun bazı muafiyetleri tamamiyle yürürlükten kaldırdığını, bazı muafiyetlerin ise uygulanışında çeşitli değişiklikler yaptığını söylemek yerinde olacaktır. Bunun yanısıra Kanunun yazım dilinde sadeleştirmeler yapılarak bazı kelimelerin güncel Türkçe karşılıklarına Kanun metninde yer verilmiştir.

4.2. MADDENİN YÜRÜRLÜK TARİHİ BAĞLAMINDA MUAFİYETİ KALDIRILAN KURUMLARININ MÜKELLEFİYET TARİHİ

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 4. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi, söz konusu madde ile kurumlar vergisinden muaf olan bazı kurumların bu muafiyetleri kaldırılmış, bazı kurumlar için ise ilave şartlar getirilmiştir. Bu kapsamda, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin;

- (11) numaralı bendinde belirtilen il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmelerine,
- (14) numaralı bendinde belirtilen münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastanelere,
- (15) numaralı bendinde belirtilen kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara (Bu muafılık, vakıfların iktisadî işletmelerini kapsamaz)
- (16) numaralı bendinde belirtilen tüketim ve taşımacılık kooperatiflerine,
- (17) numaralı bendinde belirtilen özel kanunlarla veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlara,

- (19) numaralı bendinde belirtilen münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131'inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseselere,
- (21) numaralı bendinde belirtilen Menkul Kıymetler Tanzim Fonuna, ve
- (22) numaralı bendinde belirtilen diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dinî bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseselere,

ilişkin muafiyet hükümlerine 5520 sayılı K.V.K.'nda yer verilmemiştir. Öte yandan, yapı kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için gerekli şartlar yeni K.V.K.'da değiştirilmiş ve aynı Kanunun geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrasında, getirilen şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyetinin 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ereceği belirtilmiştir. Buna göre, öteden beri faaliyette bulunan ve 5422 sayılı K.V.K.'na göre kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatifleri ile 2006 yılı içinde kurulmuş olan yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartların tamamını sağlamaları gerekmektedir.

Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği 5 numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri'nde belirtilmiştir.

Verilen muktezalarda da bu şekilde görüş bildirildiği görülmektedir. Örneğin, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7308-23115 sayılı muktezada; inşaat yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif adına olmaması nedeniyle, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğacağı belirtilmektedir. Nihayet 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de aynı yönde görüş belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan işletmelere ve kurumlara tanınan muafiyet 01.01.2006 tarihinde yürürlükten kaldırıldığı ve dolayısıyla 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, kurumlar vergisine tabi tutulmasının istenilmesi son derece yanlış ve hukuk dışı bir yaklaşım olmasının yanı sıra, bu işletme ve kurumların 2006 yılı kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması, vergileme için yeterli sayılması da mümkün değildir. Zira; bildirim, mükellefiyet tesisi, defter tutma, belge alma ve belge düzenleme, geçici vergi beyanları gibi birçok sorunu beraberinde getiren sorunlar zinciri yaratılmış ve içinden çıkılmaz hukuk dışı işlemlerin yapılmasına ortam yaratılmış olur.²⁴

Mükellef aleyhine yapılan düzenlemelerin geriye doğru uygulanmayacağı prensibi de dikkate alınarak yukarıda belirtilen ve 5520 sayılı yasada yer almayan işletme ve kurumlara tanınan kurumlar vergisi muafiyetinin 2006 yılı için de aynen uygulanmaya devam etmesi gerektiği görüşünderiz. Ancak, söz konusu işletme ve kurumlar 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisine tabi olmaları nedeniyle mükellefiyete ilişkin tüm ödevlerini yerine getirmeleri gerekecektir.

²⁴ KAVAK, Ahmet; 2006 Yılı Kurum Kazançlarına Uygulanacak, Örtülü Kazanç Dağıtım Adı Altında Bir Düzenlemenin Varlığından Bahsetmek Mümkün Olabilir Mi? Yeni Düzenlemedeki İstisna ve Muafiyet Uygulamalarında Hangi Tarih Esas Alınmalıdır?, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:224, Aralık 2006, Sayfa:58.

Muafiyet koşullarında değişiklik öngörülen yapı kooperatiflerine yönelik yeni koşullara uyumu sağlamak için tanınan süreye rağmen, yeni koşulların yerine getirilmemesi halinde bile bu tür kooperatiflerin 2006 yılında vergilendirilmeleri halinde yukarıda belirttiğimiz bir kısım hukuki sorunların yaratılabileceği endişesini taşımaktayız.²⁵

4.3. KAMU İDARE VE KURULUŞLARINA TANINAN MUAFİYETLER

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının a), b) ve c) bentlerinde, eski K.V.K.'da muafiyetlerin düzenlediği 7. maddenin (3), (4) ve (5) numaralı bentlerine paralel düzenlemeler yapılarak, kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen bazı müesseselerin kurumlar vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır.

Yeni K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının **a) bendinde**, kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, "gibi" ve "benzeri müesseseler" şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, okul atölyeleri ve otelcilik ve turizm meslek liseleri uygulama otellerine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı **meslek liseleri ve teknik okulların atölyelerinin** döner sermaye işletmeleri tarafından öğrencilerin teorik bilgilerini pratikte de kullanabilmelerini sağlamak, el becerilerini arttırmak, müteşebbislik ruhlarının geliştirilmesine yardımcı olmak gibi eğitime yönelik amaçlar doğrultusunda işletilmesi halinde söz konusu işletmeler kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Anılan işletmelerde, eğitim öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde de muafiyetin kalkması söz konusu değildir.

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise okul döner sermaye işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği tabiidir.

Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, **meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama otellerinde** okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması, otelin iktisadilik vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini gerektirmektedir.

²⁵ KAVAK, Ahmet; a.g.m., Sayfa:59.

Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedirler. Stajın, özel girişimcilere ait otellerde yapılıyor olması ile meslek okullarına ait uygulama otelleri bünyesinde yapılıyor olması, teorinin pratiğe dönüşmesi açısından temel bir farklılık yaratmayacaktır. Ancak, söz konusu faaliyetlerin, bünyesinde eğitim unsurunu da barındırıyor olması, faaliyetin iktisadilik vasfını ortadan kaldırmadığı için otel işletmeciliğinin kamu kurumu tarafından icra ediliyor olması, muafiyetten yararlanılmasını gerektirmemektedir.

Bu kapsamda kurumlar vergisinden muaf olan idare ve kuruluşlara, 5422 sayılı eski K.V.K.'nin uygulandığı dönemde verilen muktezalar ve yargı organı kararları dikkate alınarak aşağıdaki örnekler verilebilir.

- Valiliklerin Çevre Koruma Vakfı ile yapılan protokol uyarınca gerçekleştirdiği egzos emisyonu ölçüm işi dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olması gerekmektedir. (Danıştay 4. Dairesi'nin 08.12.2005 tarih ve E:2005/126, K:2005/2386 sayılı Kararı.)

- Çıracılık Eğitim Merkezi Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde açılan sürücü kursu faaliyetinden elde edilen gelir kurumlar vergisinden muaftır. (Danıştay 4. Dairesi'nin 16.09.2002 tarih ve E:2001/1670, K:2002/2870 sayılı Kararı.)

- Yargıtay Kanunu'nun 45. maddesine dayanarak kurulan ve Yargıtay'ın yayın işlerini yürüten döner sermaye işletmesinin yaptığı yayınlar; ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseselerden olduğu, işletmenin Türk Hukuku'nun gelişmesini sağlamak üzere yayınlar yapacağı anlaşıldığından, yapılan yayınlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.1.1976 gün ve 22101-470 sayılı yazısı.)

- Türk Dil Kurumunun, "Bilimsel ve Teknik Terimler" in Türkçeleştirilmesi sözleşmesi nedeniyle Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna karşı ifa ettiği çalışmaların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak amacını gerçekleştirecek nitelikte olduğu anlaşıldığından bu çalışmalar karşılığında Türk Dil Kurumunun elde edeceği gelir, kurumlar vergisine tabi tutulmamıştır. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 03.09.1980 gün ve 22104-255/61730 sayılı yazısı.)

- Kamu idare ve müesseselerine ait döner sermaye işletmeleri iktisadi kamu müesseseleri olarak kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak, bir okulun döner sermaye işletmesinin, ilim ve fen'i öğretmek, yaymak ve teşvik etmek maksadıyla faaliyet göstermesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (3) numaralı bendi çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 06.11.2003 tarih ve 15604 sayılı muktezası.)

Yeni K.V.K.'nin 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının **b) bendinde**, kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, "gibi" ve "benzeri

müesseseler” şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumlarının anılan muafiyet hükmünden yararlanıp yararlanamayacağı özellik arz etmektedir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 56. maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7. maddesinde de vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56. maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanunu’nun 56 ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.”

5520 sayılı K.V.K.’nin yürürlükte bulunduğu dönemlerde vakıf üniversitelerinin bir kısım faaliyetlerinin kurumlar vergisi muafiyeti karşısındaki durumuna ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.02.2007 tarih ve KVK/4-7468 sayılı muktezası şu şekildedir.

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, Üniversiteniz bünyesinde kurulan “Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı”nın faaliyetlerinden öğrenci yurtları ile sadece görevlilerinize hizmet vermek, kar amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak kaydıyla, açılan kreşlerin kurumlar vergisinde muaf tutulması ancak, kantinlerin kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Başkanlığınızın hizmet vereceği alanlar arasında sayılan spor tesisleri (spor salonları, spor sahaları, kortlar, havuz ve fitness) nin kurumlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin hüküm bulunmadığından, söz konusu tesislerde verilecek hizmetler karşılığı elde edilecek gelirlerin de kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.”

Aynı fıkranın **c) bendinde** ise, 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 işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.’nin (1) numaralı fıkrasının a), b) ve c) bentlerinde belirtilen kamu idare ve kuruluşları ise, genel, özel, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köy tüzel kişiliklerini kapsamaktadır. 5520 sayılı K.V.K.’nin yürürlükte bulunduğu dönemlerde kamu kurumlarının kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin olarak verilen çeşitli muktezalar şu şekildedir.

- Bu hüküm ve açıklamalara göre, Üniversiteniz bünyesinde kurulan "Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı"nın faaliyetlerinden *öğrenci yurtları* ile sadece görevlilerinize hizmet vermek, kar amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak kaydıyla, açılan *kreşlerin* kurumlar vergisinde muaf tutulması ancak, *kantinlerin* kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Başkanlığınızın hizmet vereceği alanlar arasında sayılan *spor tesisleri* (spor salonları, spor sahaları, kortlar, havuz ve fitness) nin kurumlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin hüküm bulunmadığından, söz konusu tesislerde verilecek hizmetler karşılığı elde edilecek gelirlerin de kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2007 tarih ve KVK/4-7468 sayılı muktezası)

4.4. SERGİ VE PANAYIRLARA İLİŞKİN MUAFİYET

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ç) bendinde, eski K.V.K.'nın 16. maddesinin (6) numaralı bendinde yer alan düzenlemeye paralel düzenleme yapılmak suretiyle kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayirlerin kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

Ancak, bu muafiyetin fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamadığına dikkat etmek gerekmektedir.

4.5. KREŞ, KONUKEVİ VE KANTİNLERE İLİŞKİN MUAFİYET

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (d) bendi uyarınca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Anılan düzenleme ile askeri kışlalarda açılan ve burada kalanların bu süre içinde ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler muafiyet uygulamasının kapsamına alınmıştır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı ekonomik hacmi dar, dışarıya satış yapılmayan dolayısıyla rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu amacı aşan kantinlerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi mümkün değildir.

Dikkat edileceği üzere anılan muafiyet uygulamasından sadece genel yönetim kapsamındaki kreş ve konukevleri yararlanabilecektir. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiş olup, buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (il özel idaresi ve belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır. Yürürlükten kalkan 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulanmasında kreş ve konukevlerine ilişkin muafiyetten sadece genel ve özel bütçeli idareler yararlanabilmekteydi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleyici ve denetleyici kurumlara, sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idarelere ait kreş ve

konukevleri de muafiyet kapsamına alındığından söz konusu işletmeler, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, kreş, konukevi ve askeri kıışlalardaki kantin kavramlarına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

- **Kreş:** Kreş ve gündüz bakımevleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 3 üncü maddesinde, 0-6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirmek, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumak ve geliştirmek ve bu çocuklara temel değer ve alışkanlıkları kazandırmak amacıyla kurulan ve yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşları olarak tanımlanmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreşlerin, sadece kamu görevlilerine hizmet etmek amacıyla kurulması, kârlılık amacı gütmemesi ve üçüncü kişilere kiralanmaması koşuluyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

- **Konukevi:** Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukevleri kurumlar vergisinden muaftır. Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, fastfood, lokanta, dansing, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj v.b. yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

- **Askeri Kıışlalardaki Kantinler:** 211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu'nun 51. maddesinde kıışla, askerin barındırıldığı ve hizmet gördüğü tek bir bina veya toplu halde bulunan muhtelif binalar ile bunların müştemilatından olan diğer bina ve araziler ile karargah ve askeri kurumlar ile Deniz Kuvvetleri Teşkilatında bulunan gemiler gibi askeri tesisler olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 106. maddesinde, her kıışlada askerlerin çeşitli ve zaruri ihtiyaçlarının daha ucuz ve kolaylıkla sağlanmasını temin etmek amacıyla bir kantin kurulacağı, kantinlerin işletilmesinden elde edilen kârın kıışla kumandanının emriyle, ödeneği olmayan veya ödeneği olup da kafi gelmeyen zaruri ve resmi işlere sarf olunacağı hükme bağlanmıştır.

Askeri kıışlalarda açılan ve askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satış yapılmayan ve dolayısıyla iktisadi alanda rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu yerlerde giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları v.b. satılması veya dışarıya satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, askerlerin dışında ailelerinin de ihtiyaçlarını karşılayan ve askeri kıışlaların dışında başka yerlerde faaliyet gösteren kantinlerin anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Mülga 5422 sayılı K.V.K.'nın 7 nci maddesinin (13) numaralı bendine göre, genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. Söz konusu muafiyet, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığından, **genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olsa dahi askeri kışlalar dışındaki kantinlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.**

5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir kararda, kamu mensupları dışındaki kişi ve kuruluşlara ayrı fiyat tarifesi uygulayarak üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan öğretmenevinin uyuşmazlık döneminde muafiyet koşullarını taşımaması karşısında iktisadi işletme sayılarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu Kararın sonuç bölümü aynen aşağıdaki gibidir.²⁶

“Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin (C) bendinde, iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş, maddenin son fıkrasında da kurum kazancının gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp edeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 4.maddesinde, Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idareleri ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu müesseseleri olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği açıklanmıştır.

Öte yandan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7'inci maddesinde muafıklar sayılmış olup maddenin 3558 sayılı kanunla değişik 13 numaralı bendinde genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinlerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı öğretmenevi müdürlüğünün kamu mensupları dışındaki kişi ve kuruluşlara da hizmet vermek suretiyle faaliyette bulunduğu ve bu kişi ve kuruluşlara ayrı fiyat tarifesi uyguladığı anlaşıldığından, ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, dolayısıyla üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan öğretmenevinin devamlılık arzeden faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması, bu nedenle muafiyet koşullarını 1997 vergilendirme döneminde ihlal eden davacının elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden, aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.

²⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 03.05.2001 tarih ve E:1999/1036, K:2001/1713 sayılı Kararı.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının bozulmasına, 3.5.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

4.6. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (9) numaralı bendinde; T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigortalar kurumlarının kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştı. Bent metninde yer alan kurumların temel amacı, üyelerinden toplamış oldukları aidatları çeşitli şekillerde değerlendirmek ve üyelerine emeklilik ve sağlık hizmeti sunmaktır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi ile de Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumlarının kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır. Böylelikle özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli sandığı veya sigorta kuruluşlarının, kurumlar vergisinden muaf olmalarına imkan sağlanmıştır.

4.7. YAPTIKLARI İŞ VEYA HİZMET KARŞILIĞINDA RESİM VE HARÇ ALAN KAMU KURULUŞLARI

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin (10) numaralı bendinde düzenlenen muafiyet yeni Kanun'un 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde yeniden düzenlenmiş olup, anılan düzenleme ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilmesi önlenmek istenmiştir.

4.8. İL ÖZEL İDARELERİ, BELEDİYELER VE KÖYLER TARAFINDAN İŞLETİLEN İŞLETMELER

Bilindiği üzere 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin (11) numaralı bendinde il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından belirli faaliyet konularında iştigal eden işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte anılan düzenlemeye paralel olarak 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ı) bendinde de bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Anılan bent uyarınca; il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işlemleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahaların,

kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (ı) bendi ile sadece; kanal, boru, nakil hattı ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmış olup, çeşitli kaplara konularak yapılan su satışlarının bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Öte yandan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen mezbahaların kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için söz konusu mezbahaların sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olarak faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin (11) numaralı bendinde, (11) numaralı bendinde belirtilen il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmelerinin de kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmişti. Ancak, bu muafiyet hükmüne 5520 sayılı yeni K.V.K.'da yer verilmemiştir. Söz konusu kurumların mükellefiyet tarihlerinin başlangıcına ilişkin açıklamalar yukarıda yapılmıştı.

4.9. KÖYLER VE KÖY BİRLİKLERİ TARAFINDAN İŞLETİLEN İŞLETMELER

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin (12) numaralı bendinde özetle; köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri, tarım işletmeleri ile köy ve köy birliklerine ait olup bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri kurumlar vergiden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının i) bendinde de anılan işletmelerin kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere her iki Kanunda da düzenlenmiş olan muafiyet uygulamalarının ana şartı, bahse konu işletmelerin köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait olması veya bunlar tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilmesidir. Bununla birlikte köylerde bulunmakla birlikte köylere, köy birliklerine veya köy belediyelerine ait olmayan veya bunlar tarafından işletilmeyen ya da amacı köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak olmayan işletmelerin anılan muafiyet uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan taşımacılık faaliyetine ilişkin muafiyet, sadece Belediye sınırları içinde yapılacak yolcu taşıma faaliyetine ilişkindir. Aksi takdirde taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması durumunda veya yük taşıma faaliyetlerine ilişkin olarak anılan muafiyet uygulamalarından yararlanılması mümkün değildir.

4.10. SPOR KLÜPLERİNE İLİŞKİN MUAFİYET

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin (8) numaralı bendinde yer verilen muafiyet hükmü, güncelleştirilerek 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının j) bendinde yerini almıştır. Bende göre, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor klüplerinin idman ve spor

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

Liglerde oynayan ve bu kapsama dahil olan spor klüpleri genel ekonomik sirkülasyon içinde oldukça büyük bir paya sahip olmalarına rağmen muafiyet hükümlerine tabi tutulmalarının nedeni sporun teşvik edilmek istenmesidir. Söz konusu klüplerin sportif amaçların dışında faaliyet göstermeleri halinde muafiyet hükümlerinden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır. Fakat, spor klüplerinin maç biletlerinden sağladıkları hasılatlar, stad kiralari, kayak evi, yüzme havuzu, açık veya kapalı spor alanları, spor okulları işletmeciliğinden sağladıkları kazançlar ve sportif faaliyetlerle ilgili reklam, maç yayınlama ücreti gibi hasılatlar kurumlar vergisi muafiyetinin sınırları içinde değerlendirilmelidir.

Eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde konuya ilişkin olarak 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştı. Söz konusu tebliğde, kanun hükmü ile idman ve spor faaliyetlerinde bulunan şirketlerden sadece anonim şirketlerin kurumlar vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir. Kurulacak olan anonim şirketler, Beden Terbiyesi Teşkilatının yayınlacağı tüzük ve genelgeler çerçevesinde idman ve spor faaliyetlerinde bulunacaklar, bunun dışında herhangi bir faaliyette bulunmayacaklardır. Bu şartların ihlali halinde, anonim şirketlerin, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi anılan kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Ancak, anılan şirketlerin sporcularının formalarına aldıkları reklamlar, idman ve spor faaliyeti çerçevesinde mütalaa edilecektir.

4.11. KOOPERATİFLERE İLİŞKİN MUAFİYET

5422 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (16) numaralı bendinde özetle; faaliyet konuları ile ilgili olarak herhangi bir sınırlama yapılmaksızın kooperatiflerin belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf olacakları hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının k) bendinde de belirli şartlar altında kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olacakları hüküm altına alınmıştır.

Genel olarak kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedен hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için kooperatiflere sağlanan muafiyet sınırlandırılmıştır. 5520 sayılı K.V.K. ile tüketim ve nakliye kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken (başka bir deyişle bu kooperatifler muafiyet uygulamasının kapsamı dışına çıkarılırken), günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amacıyla yeni düzenlemeler yapılmıştır. Buna karşılık, kişilerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacıyla bir araya gelerek konut ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurmuş oldukları yapı kooperatifleri ise muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir.

4.11.1. Muafiyetin Şartları

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (k) bendine göre; tüketim ve nakliye kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması,

ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir.

Ayrıca, yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması,

gerekmektedir. Anılan düzenleme uyarınca kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmelerine ilişkin şartlara ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

4.11.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için öngörülen koşullardan ilki, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hüküm bulunması ve fiili olarak bu koşula uyulmasıdır. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yıl sonunda oluşan kazancın, ödenmiş veya taahhüt edilmiş sermayeler nispetinde hissedarlara dağıtılması anlamına gelmektedir. Kooperatifler dışında kalan ticaret şirketlerinde vergi ve yasal yükümlülükler sonrası kalan net kârın dağıtımı bu esasa göre gerçekleştirilmektedir.

Ticaret şirketleri ile kooperatifleri birbirinden ayıran özelliklerin başında, sermayenin bir dönem çalıştırılması karşılığında elde edilen kazancın dağıtım şeklinin farklı oluşu gelmektedir. Kâr amacı ile kurulan şirketler, tahsis edilen sermayenin belirli şekillerde çalıştırılması sonunda olumlu bir artış elde ettikleri zaman kâr olarak nitelendirilen bu olumlu farkı belli kurallara göre ortaklarına dağıtmaktadırlar. Bu dağıtım şekli genel olarak her ortağın şirkete koyduğu sermaye ile orantılı olmaktadır. Kooperatiflerde ise amaç kâr elde etmek olmayıp, ortakların gereksinimlerini daha kolay yoldan gidermek ve onlara yararlı olmak olduğundan sermaye esas alınmamaktadır. Kooperatiflerde, olumlu gelir-gider farkı doğması halinde, bunun her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemler oranında dağıtımı yolu seçilmiştir.²⁷

²⁷ SARISOY, Taner; 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ve Kooperatiflerin Vergilendirilmesi, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul 1998, Sayfa:90.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "Gelir-gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi" başlıklı 38. maddesi şöyledir:

"Anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

Gelir-gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.

Gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği anasözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kâfi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz."

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda muafiyetin şartı olarak belirtilen söz konusu hüküm ile Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinin dağıtıma ilişkin hükümlerinin karşılaştırılması, muafiyet şartının bozulup bozulmayacağı bakımından önem arz etmektedir. Şöyle ki, kooperatiflerin ve üst kuruluşlarının ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağı hükmü bulunuyorsa, uygulamada da kazancın dağıtılmayıp yedek akçelere eklenmesi muafiyet şartına tamamen uyulması anlamına gelmektedir. Dağıtılabılır kazancın risturn esasına göre, ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemler oranında dağıtımı da muafiyet şartını ihlal etmeyen bir işlemdir. Kazancın yarısının risturn esasına göre, yarısının da ortakların sermaye paylarına faiz ödenmesi şeklinde dağıtımında ise muafiyet şartı bozulmayabilmektedir. Nedeni de risturn ödemesinin mahsur oluşturmaması ve dağıtıma konu kazanç sadece ortaklarla yapılan işlemlerden doğmuşsa, sermaye paylarına faiz verilmesi biçimindeki dağıtımın da, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı mahiyetinde sayılmadığının, Vergi İdaresince yayınlanan eski Kanun uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 20 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmış olmasıdır.²⁸

4.11.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi

²⁸ VURAL, İrfan; Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Vergilendirilmesi, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul 2003, Sayfa:64.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetini kazanmasının ve korumasının ikinci şartı; ana sözleşmelerinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine dair hükmün yer alması ve fiilen bu hükme uyulmasıdır.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 56. maddesinde,

“Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başkaca ödeme yapılamaz.”

hükmü yer almaktadır. Bu hükümle yönetim kurulu başkanı ve üyelerine, kazanç üzerinden pay verilmesi önlenmiştir.

Kooperatif ve birliklerin, hesap dönemi sonlarında, olumlu gelir-gider farkından yönetim kurulu başkan ve üyelerine pay verilmesi dışında, aynı kişilere ödenecek olan, huzur hakkı, ücret, gündelik ve yol giderleri, diğer zaruri masraf karşılıkları ve benzeri ödemelerin yapılması, kurumlar vergisi muafiyetini engellemektedir.

4.11.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için 5520 sayılı K.V.K. ile belirlenmiş şartlardan birisi de kooperatif ana sözleşmesinde yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmayacağına ilişkin hüküm bulunması ve fiiliyatta da buna uyulmasıdır.

Kooperatifler Kanunu'nun 39 uncu maddesi hükmü şu şekildedir:

“Gelir - gider farkının en az % 10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz.

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.”

Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesine göre, kooperatif ana sözleşmelerinde dağıtım öngören hüküm olmadıkça, ortaklarla yapılan işlemlerden, bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı, gelir-gider farkı olarak yedek akçelere eklenmektedir. Yedek akçeler, yıllık faaliyet sonuçlarının menfi olması durumunda ortaya çıkan açıkların kapatılmasını sağlamaktadırlar.

4.11.1.4. Münhasıran Ortaklarla İş Görülmesi Şartı ve Bu Şarta Yeni Kanunla Getirilen Kısıtlama

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının k) bendinin uygulamasında **ortak içi işlem** tabiri; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Ortak dışı işlemler ise kooperatifçe yapılan ve ana sözleşmede yazılı amaç faaliyete uygun olmakla birlikte ortaklarla ilgili bulunmayan işlemlerdir. Örneğin, bir tüketim kooperatifinin, kendi ortağı olmayan kişilere mal satması ortak dışı işlem

olarak adlandırılır. Kooperatifin yaptığı işlem, kooperatifin uğraş konusuna dahil bulunmayan fakat ortakları ile yapılan bir işlem ise bu durumda ortak dışı işlem yapılmış kabul edilmektedir. Örneğin, bir üretim kooperatifinin sahip olduğu atıl fonları değerlendirmek amacıyla hazine bonusu satın alması ortak dışı işlemdir. Çünkü üretim kooperatifinin hazine bonusu satın alması kooperatifin amacı ile bağdaşmamaktadır.

Amaç faaliyetler dahilinde kooperatife kayıtlı ortaklarla yapılan veya ortaklarla yapılan muamelelerle ilgili olan işlemlerin tümü ortak içi işlemdir. Buna göre, bir arada aranması gereken iki şart şudur:

- İşlem, amaç faaliyetine yani kooperatifin anasözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olmalıdır.

- İşlem kooperatif ortağı ile yapılmalı veya kooperatif ortağı ile yapılan muamele ile ilgili bulunmalı, onun gereği olmalıdır.²⁹

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 1: Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 2: Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutularak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Örnek 3: Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacaıkları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Buna göre bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

5520 sayılı K.V.K.'nın kooperatiflere ilişkin muafiyeti düzenleyen 4. maddesinin 1/k bendinde ortak dışı işlemlere ilişkin önemli bir düzenleme yapılarak, **yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı** belirtilmiştir.

²⁹ ÖZBALCI, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ağustos 2004, Sayfa:381.

Bu belirlemeye yeni K.V.K.'nın hükümet tarafından hazırlanan tasarısında yer verilmemişti. Ancak Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmeler sırasında konut yapı kooperatiflerinin konut edindirmek amacıyla, müteahhitlerle yapmış oldukları kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin, kurumlar vergisi uygulamaları bakımından ortak dışı işlem sayılmasının uygun olmadığı, kooperatiflerin ortaklarına konut sağlayabilmesi için dışarıdan müteahhitlik hizmeti satın almasının işin gereği olduğu, kooperatiflerin müteahhide yaptırdığı iş karşılığı arsa vermesinin gelir getirici ortak dışı muamele olarak düşünülmemeyeceği gerekçesiyle söz konusu belirlemeye Kanun maddesinde yer verilmiştir. Bu hususla ilgili olarak İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezanın kurumlar vergisi ile ilgili kısmı şu şekildedir;³⁰

“KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN;

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, söz konusu Kanunun 4. maddesinin 1.fıkrasının (k) bendinde;

“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13.maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri” hükümleri ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartları belirlenmiştir. İlgili hükümler, aynı Kanunun 37.maddesinin (e) bendi gereğince 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1.maddesinin (10) numaralı bendinde, bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alınmış olup, 5422 sayılı Kanunun 7.maddesinin (16) numaralı bendinde ise;

“Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarının yazılı bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan

³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.06.2007 tarih ve KVK-4/1-k-7662 sayılı muktezası

kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.)” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, .. Noterliği tarafından düzenlenen ../01/2003 tarih ve ... sayılı “Arsa Payı Karşılığı Satış Vaadi Ve İnşaat Sözleşmesi”nin incelenmesi neticesinde, kooperatifinize ortak olmayan gerçek kişilere (.....) ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak almanız ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatifiniz ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etmeniz “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali anlamına geldiğinden, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

Ayrıca, bilgisayar kayıtlarının incelenmesi neticesinde, kooperatifinizin ../03/1999 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunduğu; 2000, 2001 ve 2002 takvim yıllarına ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği görülmüştür.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin ../01/2003 tarih ve sayılı “Arsa Payı Karşılığı Satış Vaadi Ve İnşaat Sözleşmesi”ne istinaden yaptığı kooperatif ortağı olmayan gerçek kişilere ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak alma ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatif ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etme işleminden dolayı; 2003 takvim yılı ve sonrasında da kurumlar vergisi mükellefiyetinizin devam etmesi gerekmektedir.”

4.11.1.5. Kaldırılan Muafiyet Şartı (Faaliyete Geçen Üst Kuruluşun Girilmesi)

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 93. maddesinin 4. fıkrasında kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için bir üst kuruluşun girmiş olmalarının şart olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu şart 5422 sayılı eski K.V.K.’nin 7. maddesinin (16) numaralı bendine 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile ilave edilmişti. Ancak, bu şarta 5520 sayılı yeni K.V.K.’da yer verilmemiştir. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden itibaren kooperatiflerin yeni K.V.K.’nin 4. maddesinin 1/k bendinde hüküm altına alınan muafiyet uygulamasından yararlanabilmesi için üst kuruluşun üye olması gerekmektedir. Bu hususla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen mukteza şu şekildedir;³¹

“..Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi Yapı Kooperatifi tarafından Müdürlüğümüze verilen ve bir örneği yazımız ekinde gönderilen ../08/2006 tarih ve sayılı dilekçesi incelenmiş olup, konu hakkında Müdürlüğümüzü ilgilendiren hususlar aşağıda açıklanmıştır.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nu ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, Söz konusu Kanunun 4. maddesinin (k) bendinde;

³¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.09.2006 tarih ve KVK-7/16-2655 sayılı muktezası.

“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri” hükümleri ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartları belirlenmiştir. İlgili hükümler, aynı Kanunun 37.maddesinin (e) bendi gereğince 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 1.maddesinin (10) numaralı bendinde, bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alınmış olup, aynı Kanunun 7.maddesinin (16) numaralı bendi ise;

“Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarının yazılı bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.)” hükmü yer almaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulmasına ilişkin olarak, 5520 sayılı Kanun hükümlerinden, yeni yapılan değişikliklerin yanı sıra 5422 sayılı Kanun’da parantez içinde yer alan, “faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin muafiyetten faydalanamayacaklarına” dair düzenlemeye, yer verilmediği görülmektedir.

Bu durumda, adı geçen kooperatifin 01.01.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinin (k) bendinde belirtilen şartlara sahip olması halinde kurumlar vergisinden muaf olması mümkün olup, bu tarihten sonra kurumlar vergisinden muaf olmak için üst birliğe üye olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kooperatif, anılan Kanun hükmünün yürürlüğe giriş tarihinden önce faaliyete geçtiğinden 01.01.2006 tarihinden önceki dönemleri için üst birliğe üye olma şartı aranılmaya devam olunacaktır.”

4.11.2. Yapı Kooperatiflerinde Muafiyet Uygulaması

Yukarıda belirtildiği üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K.’da kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti uygulamasında, yapı kooperatifleri için sınırlayıcı yeni hükümlere yer verilmiştir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için öncelikle yukarıda açıkladığımız **şartlara** uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde faaliyet sonucunda elde ettikleri gelir - gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

4.11.2.1. Muafiyetten Yararlanılabilmesi İçin Yönetim ve Denetim Kurullarında Bulunmaması Gereken Kişiler

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar **yönetim ve denetim kurullarında** aşağıda sayılan kişilere yer verilmemesi gerekir.

1- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,

2- Kanun'un 13. maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,

3- Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

Öte yandan hemen belirtmek gerekir ki, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 59. maddesine göre, kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif personeli ortaklık işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamele yapamaz. Bu hükme aykırı olarak kooperatiflerle ticari muamelede bulunan kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve personeli; Kooperatifler Kanunu'nun Ek 2 nci maddesi uyarınca fiilin önem ve mahiyetine göre üç aydan iki yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılırlar.

Görüüleceği üzere, kooperatif yönetim kurulu üyelerinin kooperatifin inşaat işini üstlenmeleri kooperatifin kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edeceği gibi, aynı zamanda Kooperatifler Kanunu uyarınca hapis ve ağır para cezasını gerektiren bir fiildir.

i- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek kişi ya da tüzel kişi temsilcisine yer verilmişse muafiyetten yararlanma söz konusu olamayacaktır.

Örnek :

S.S. Elçi Konut Yapı Kooperatifi, kooperatife ait inşaatın yapım işini yönetim kurulunda görevli Ahmet ELÇİ'ye vermiş, Ahmet ELÇİ inşaatı tamamlayarak teslim etmiştir. Bu durum yapı kooperatifinin muafiyet için getirilen özel şartın ihlali anlamına

geldiğinden, söz konusu kooperatif yeni düzenleme sonrasında diğer tüm şartları taşısa dahi muafiyetten yararlanamayacak, kurumlar vergisine tabi olacaktır.³²

ii- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler

Kitabımızın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde, ilişkili kişi kavramına açıklık getirilmiştir. Buna göre, ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nufuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilgili kişi sayılır.

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin; ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nufuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

Örnek :

S.S. Demirkent Konut Yapı Kooperatifinin inşaat işini Akça İnşaat A.Ş. gerçekleştirmiştir. Kooperatif ortakları arasında Karaca İnşaat ve Tahaahhüt Tic. Ltd. Şti. de bulunmakta, Kooperatifler Kanunu'nun 53. maddesine göre kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetim kurulunda görev almaktadır. Bu durumda Karaca İnşaat ve Tahaahhüt Tic. Ltd. Şti.'nin, S.S. Demirkent Konut Yapı Kooperatifinin ortağı veya yönetim kurulu üyesi olması tek başına muafiyete engel teşkil etmemekte, ancak kooperatife ait herhangi bir inşaat işinin bu şirketçe üstlenilmesi veya inşaat yapım işini üstlenen Akça İnşaat A.Ş. ile Karaca İnşaat ve Tahaahhüt Tic. Ltd. Şti ile yukarıda belirtilen türde dolaylı ve dolaysız bir ilişki kurulabilmesi durumunda (Örneğin Akça İnşaat A.Ş.'nin ortakları arasında Karaca Ltd.Şti.'de varsa) Karaca Ltd. Şti. doğrudan inşaatı üstlenmemiş olsa bile S.S. Demirkent Konut Yapı Kooperatifi muafiyetten faydalanamayacaktır.³³

Ayrıca yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin;

- Eşleri,

³² YILDIZ, A. Murat; KELECİOĞLU, M. Aykut; VURAL, İrfan; Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006, Sayfa:184.

³³ YILDIZ, A. Murat; KELECİOĞLU, M. Aykut; VURAL, İrfan; a.g.e., Sayfa:185.

- Usul ve furuu ile üçüncü derece dahil kan ve sıhri hısımları,
- Eşlerinin usul ve furuu ile üçüncü derece dahil kan ve sıhri hısımları, (Amca, dayı, hala, teyze üçüncü derece hısımlardır.)

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurularında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

iii- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler İle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurularında;

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
- Kanunun 13. maddesine göre bu kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,

ile işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa muafiyetten faydalanılamaz.

Örneğin; S.S. Bolat Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen Unutmaz İnş. A.Ş.'nin inşaat işlerinde çalıştırdığı mühendis İrfan ÇOKOY kooperatifin yönetim kurulunda görev yapması veya S.S. Çiçek Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen Yıldız İnş. Müh. Ltd.Şti'nin idaresi ve sermayesi bakımından ilişkili olduğu KSK İnş A.Ş.'nin muhasebe müdürünün kooperatif denetim kurulunda görev yapması durumlarında adı geçen kooperatiflerin muafiyetten faydalanmaları söz konusu değildir.

4.11.2.2 Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen şartlara ilaveten, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir. Eğer, arsa tapusu veya yapı ruhsatı kooperatif tüzel kişiliğine ait değilse, diğer şartlar sağlanmış olsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün değildir.

Bu şekilde uygulamada bir çok inşaat şirketinin yap-sat uygulaması yerine kooperatiflere tanınan bir çok vergisel avantajdan yararlanmak amacıyla kooperatifçiliğin ruhuna aykırı bir biçimde muvazaalı kooperatifleşmesinin önüne geçilmesi planlanmıştır.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa

göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatiflerinin, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecekleri 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması ile ilgili olarak çeşitli tarihlere verilen muktezalardan bir kısmı şu şekildedir;

- Bu itibarla Birliğiniz üyesi Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması için diğer şartların yanında Arsa Ofisi, Toplu Konut İdaresi veya Belediye gibi kamu kurumlarından tahsisen devir yöntemi uygulamaya mani teşkil etmeyecek olup her ne sebeple olursa olsun yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmakta, bu şarta haiz olunmaması halinde muafiyet hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla 31.12.2005 tarihi itibarıyla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ilgili dönemde aranılan şartlara haiz olup kurumlar vergisinden muaf olursa dahi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması şartına 31.12.2006 tarihine kadar uyulmaması halinde, birlik üyesi yapı kooperatiflerinin 01.01.2006 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir. Ayrıca 01.01.2007 tarihi itibarıyla şartlara haiz olunması halinde muafiyete ilişkin olarak öngörülen şartların yerine getirilip getirilmediği hususu hesap dönemi itibarıyla ve dönemin tamamında aranılması dikkate alınarak şartlara haiz olunan tarihi izleyen yıl başından itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması olanaklıdır.

Alt yapı ve üst yapı inşaatını kısmen bitirmiş ve arsa tapusu üzerlerine tescil edilmemiş olmakla birlikte, ortağı olan gerçek kişiler adına kısmen kat mülkiyet tapusu almış kooperatifler ile inşaatlarını tamamen bitirmiş ve arsa tapusu üzerlerine tescil edilmemiş olmakla birlikte, ortağı olan gerçek kişilerin tamamı adına kat mülkiyeti tapusu almış kooperatiflerde dahil olmak üzere bu kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için arsa tapularını 31.12.2006 tarihine kadar adlarına tescil ettirmeleri veya tasfiyelerini bu tarihe kadar tamamlamaları gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.12.2006 tarih ve KVK-4/1-k-7352 sayılı muktezası)

- İlgide kayıtlı dilekçenizde; ortak kooperatiflerinizin tapu işlemlerinin davasının devam ettiği, inşaat ruhsatnamesinin de Birliğiniz adına olduğu, bu nedenle ortak kooperatiflerinize tahsis belgesinin verildiği belirtilerek, ortak kooperatiflerinizin ve birliğinizin kurumlar vergisi muafiyetinin devam edip etmediği hususu sorulmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması şartına 31.12.2006 tarihi itibarıyla uyulmaması halinde, ortak kooperatiflerinizin muafiyeti, 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacağından, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olmaları

gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.11.2006 tarih ve KVK-4/1-k-7308 sayılı muktezası)

- Öte yandan, Başkanlığımıza verilen dilekçede, halen kooperatif arsasının bulunmadığı, kayıtlı üyelerden arsa alımı için para toplanmakta olduğu, arsa alınması durumunda kooperatif tüzel kişiliği adına tescil ettirileceği ve inşaat başlama aşamasına gelindiğinde yapı ruhsatının kooperatif tüzel kişiliği adına tescil ettirileceği beyan edilmektedir.

Buna göre; henüz gayrimenkul de iktisap etmemiş olmanız nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi mümkün olmayıp, 31.12.2006 tarihi itibarıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (1)'inci fıkrasının (k) bendinde yazılı muafiyet şartlarının sağlanmış ve fiiliyatta da bu şartlara uyulmuş olması kaydıyla, Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.54/274 sayılı muktezası)

4.11.2.3. Yeni Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrası Muafiyetin Sona Ermesi

5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (8) numaralı bendinde, kooperatif muafiyetine ilişkin yapılan düzenlemelere uyumun sağlanması ve uygulamada ortaya çıkması muhtemel tereddüt ve ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla geçiş dönemine ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. 5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (8) numaralı bendi aynen aşağıdaki gibidir.

“(8) 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.”

Bu durumda, 2006 yılı içerisinde yukarıda açıklanan şartları yerine getirmeyen kooperatifler 01.01.2006 tarihi itibarıyla kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır.

Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği 5 numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri'nde de belirtilmiştir. Ancak, bu düzenlemenin doğru bir düzenleme olmadığını, şartlarını yerine getiremeyen kooperatiflerin 01.01.2007 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiğini yukarıda belirtmiştik.

Burada ayrı bir sorunun üzerine dikkatlerinizi çekmek istiyoruz. Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin 1/k bendinde, yapı kooperatiflerinin muafiyetine ilişkin ek şartlar getirilmiş ve kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir. Söz konusu kooperatiflere bu şartları sağlamaları içinde 31.12.2006 tarihine kadar süre tanınmıştır.

Ancak, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir. Dolayısıyla yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olabilmelerini sağlamaya yönelik olarak verilen süre içerisinde (31.12.2006 tarihine kadar) yeni K.V.K.'nın 13. maddesi yürürlükte değildir. Bu da demektir ki yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri henüz yürürlükte olmayan bir maddeye bağlanmıştır. Bu durum, uygulamada bazı sorunların ortaya çıkmasına sebep olabilecektir.

4.11.2.4. Yapı Kooperatiflerinde Ortak İçi İşlemler

Yapı kooperatiflerindeki temel amacın gerçekleştirilmesi için yapılan işlemler ortak içi işlemlerdir. Kooperatifler bu amaçlar için kurulurlar. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;³⁴

- Konut yapımı için arsa veya arazi alınması,
- Alınan arsanın parsellenmesi,
- Konut yapımı için inşaat malzemelerinin alınması,
- Konut yapımı için makine, araç ve gereç alınması,
- Konut yapımı,
- Borçlanmak,
- Yapı kooperatiflerinin satış mağazası, sinema, berber, oyun salonu gibi sosyal tesisler kurup işletmesi. Burada vergi muafiyeti yönünden koşul, bu yerlerin işletmesinin yönetim kurulunca yapılmasıdır. Eğer kurulan veya işletilen sosyal tesisler ortak olmayanların yararına sunulursa ve ortaklara veya ortak olmayanlara kiralanırsa muafiyetten yararlanamaz.
- Yapı kooperatiflerinin sahibi olduğu arsayı parselleyerek ortaklarına hisseleri oranında dağıtması,
- Kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri.

5520 sayılı K.V.K.'nın 4-1/k maddesinin parantez içi hükmüne göre; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Dolayısıyla, 01.01.2006 tarihinden itibaren yapılan işlemlerde geçerli olmak üzere, arsanın kat karşılığı verilmesi işlemi ortak içi işlem kapsamında değerlendirilecektir. Ancak bunun için, **her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi** gerekir. Başka bir deyişle, eğer kat karşılığı verilen arsa nedeniyle her bir hisseye birden fazla işyeri ve/veya konut edinilmesi söz konusu ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.

4.11.2.5. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için öngörülen koşullardan biri, sadece ortaklarla iş görülmesidir. Bir yapı kooperatifinin ortak dışı işlemde bulunmaması halinde kurumlar vergisine tabi olacağı kuşkusuzdur.

Ortak dışı işlemlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir.

³⁴ YILDIZ, A. Murat; KELECİOĞLU, M. Aykut; VURAL, İrfan; a.g.e., Sayfa:186.

- Satın alınan araç ve makinelerin kiralanması,
- Kooperatif işinde kullanılmak için satın alınan malzemelerin satılması,
- Arsa veya arazinin kat karşılığı müteahhitlere verilerek her bir hisse için **birden fazla** konut ve/veya işyeri elde edilmesi,
- Yapılan konutların ortak olmayanlara satılması veya kiraya verilmesi veya ortak olmayanların emrine tahsis edilmesi,
- Kooperatifin tasfiye edilmesi aşamasında sahip olduğu taşınmazların satışı,
- Kaynakların menkul değerlere yatırılması, gibi.

Kısaca, kooperatifte oluşan fonun konut veya işyeri yapımı dışında başka amaçlarla kullanılması kooperatifi kooperatif olmaktan çıkararak ticaret şirketi kimliğine büründürür. Bu durumda muafiyetten söz edilemez.³⁵

Maliye Bakanlığı'nın çıkarmış olduğu 1989/3 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile kurumlar vergisi muafiyet şartlarını taşıyan kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiğini ve kooperatiflerin elde ettikleri bu mevduat faizlerini ortaklara dağıtmayıp, sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde bu işlemin ortak dışı işlem sayılmayacağı dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyetinin kalkmayacağı belirtilmiştir.

Ancak bilindiği üzere, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, gerek vergi kanunlarında gerekse kendi özel kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67. maddenin (4) numaralı fıkrası gereğince tevkifat yapılacaktır. Bu çerçevede, söz konusu gelirlerin kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler tarafından elde edilmesi durumunda da vergi tevkifatı yapılması gerekecektir.

4.11.3. Tasfiye Sürecine Giren Kooperatiflerin Vergisel Durumu

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifin mükellefiyet durumunda herhangi bir değişiklik olup olmayacağı, tasfiye dönemi içerisinde edinilen/edinilecek olan faiz gelirlerinin vergisel açıdan durumunun ne şekilde olacağı, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının dağıtımı sırasında vergisel açıdan kooperatif tarafından yerine getirilmesi gereken herhangi bir ilave yükümlülüğün bulunup bulunmadığı konuları özellik arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.³⁶

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; 2004 yılı itibariyle ortaklardan aidat toplamaya başlayan kooperatifinizin, satışını beklediği arazi ile ilgili meydana gelen gelişmelerden sonra, Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından satış sürecinin

³⁵ YILDIZ, A. Murat; KELECİOĞLU, M. Aykut; VURAL, İrfan; a.g.e., Sayfa:188.

³⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 02.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7255-18944 sayılı muktezası.

durdurulduğu, bunun üzerine 25.06.2006 tarihinde gerçekleştirilen olağan Genel Kurulda kooperatifin tasfiyesine ortaklarca karar verildiği ve söz konusu kararın yapılan başvuru üzerine 13.07.2006 tarihinde İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü'nce tescil edildiği, kooperatifin kuruluşundan itibaren geçen süre zarfında ortak dışı herhangi bir işlem gerçekleştirilmediği, ortak aidatlarının enflasyon karşısında değerinin korunması ve aynı zamanda oluşacak kooperatif giderlerinin karşılanması amacıyla, toplanan tutarların bankada vadeli mevduat veya B tipi likit yatırım fonu olarak değerlendirildiği belirtilerek; kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifin mükellefiyet durumunda herhangi bir değişiklik olup olmayacağı, tasfiye dönemi içerisinde edinilen/edinilecek stopaj kesintisi yapılmakta olan faiz gelirlerinin vergisel açıdan durumunun ne şekilde olacağı, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının dağıtımı sırasında vergisel açıdan kooperatif tarafından yerine getirilmesi gereken herhangi bir ilave yükümlülüğün bulunup bulunmadığı hususları sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde; tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

Kurumun infisahı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaştırılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81. maddesinde;

"Kooperatif;

1. Anasözleşme gereğince,
 2. Genel Kurul kararı ile,
 3. İflasın açılmasıyla,
 4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,
 5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devredilmesi suretiyle,
 6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,
 7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla,
- dağılır.

Konut yapı kooperatifleri, anasözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde anasözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz. Konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işleri sonuçlandırılır.

...”; 83. maddesinde ise;

“Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Anasözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaşılır.

Anasözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaşırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Ortaklara paylaşırma yapılacağına dair Anasözleşmede açıklama olmadığı takdirde tasfiye neticesinden arta kalan miktar, kooperatifleşme amacına uygun olarak harcanmak üzere Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine bırakılır.” hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasında; “(5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.”; 5. fıkrasında; “Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.”; 7. fıkrasında ise; “(1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup

olmamasının bir önemi bulunmamakta olup, tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin 1. bendinde, kurumlar vergisinin kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınacağı, 2. bendinde ise, kurumlar vergisi mükelleflerince, (...) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 217 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, işin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyeceği, kurumların tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekleri, bu dönemden sonra geçici vergi beyanamesi vermeyecekleri, tasfiyeye giren kurumların tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecekleri, açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifinizin, tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımını yapacağından muafiyet şartlarını ihlal etmiş sayılması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Diğer taraftan, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının aidatlar dışındaki kısmının ortaklarınıza dağıtılması esnasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i bendi uyarınca (23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi ile 23.07.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere belirlenen oran) % 15 oranında tevkifat yapılması ve dağıtılan kar paylarının kooperatif ortakları açısından Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesi uyarınca, menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle, ortaklar tarafından aynı Kanunun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekir.

Ayrıca, kooperatifiniz tasfiye döneminde bulunduğu için, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

4.12. DİĞER MUAFİYETLER

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile;

- (g) bendi ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü,
- (h) bendi ile Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler,
- (I) bendi ile yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî 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 dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,

- (m) bendi ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- (n) bendi ile Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler,

kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

4.13. ÖZEL KANUNLARDA YER ALAN MUAFİYETLER VE K.V.K. KARŞISINDAKİ DURUMU

4.13.1. Özel Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler Uyarınca Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kurumlar

Kazançları kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar sadece 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinde sayılanlarla sınırlı olmayıp özel Kanunlarda yer alan düzenlemeler nedeniyle kurumlar vergisinden muaf olan kurumlarda mevcuttur. Özel Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şunlardır;

- **Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) Tanınan Muafiyet:** 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 140. maddesi uyarınca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuş olup, anılan düzenleme kurumlar vergisi muafiyetini de kapsamaktadır.

- **Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunanlara Tanınan Muafiyet:** 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca bu bölgelerin yönetimi ve işletmesinden sorumlu yönetici şirketleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olup, bu kapsamda yönetici şirketlerin Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

- **Organize Sanayi Bölgelerine Tanınan Muafiyet:** 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliği kurumlar vergisi de dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

- **Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu'na Tanınan Muafiyet:** 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu'nun gelirleri her türlü vergi, resim ve harçtan istisnadır.

- **Siyasi Partilere İlişkin Muafiyet:** 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca parti malvarlığından elde edilen gelirler hariç olmak üzere siyasi

partilerin diğer kaynaklardan elde ettikleri gelirler kurumlar vergisi de dahil olmak üzere tüm vergi, resim ve harçtan istisnadır.

- **İşsizlik Sigortası Fonu'na İlişkin Muafiyet:** 4447 sayılı İşsizlik Kanunu'nun 53. maddesi uyarınca Kanunun gerektirdiği görev ve hizmetler için mali kaynak sağlamak, piyasa şartlarında kaynakları değerlendirmek üzere kurulan İşsizlik Sigortası Fonu damga vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

- **Rekabet Kurumu'na İlişkin Muafiyet:** 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 63. maddesine göre Rekabet Kurumu kurumlar vergisinden muaftır.

- **Doğal Afetler Sigortaları Kurumu'na Tanınan Muafiyet:** 587 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 41. maddesi uyarınca Doğal Afetler Sigortaları Kurumu'nun gelirleri kurumlar vergisi de dahil olmak üzere tüm vergi, resim ve harçlardan muaftır.

- **Türkiye Futbol Federasyonu'na Tanınan Muafiyet:** 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24. maddesi uyarınca federasyonun tüm gelirleri kurumlar vergisi de dahil olmak üzere tüm vergi, resim ve harçlardan muaftır.

- **Türkiye Atom Enerjisi Kurumu'na Tanınan Muafiyet:** 2690 sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca Kurumun çalışmaları ve Atom Enerjisi Programı'nın uygulamasıyla ilgili olarak yurt içi veya yurt dışında yapılacak nükleer alandaki temel ve uygulamalı araştırmalarla doğrudan alakalı her türlü alım, satım, onarım ve inşaat hizmetleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

- **Tarımsal Üretici Birliklerine Tanınan Muafiyet:** 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca; tarım üreticilerinin, ürün ve ürün grubu bazında ve gönüllülük esasına dayalı olarak kurdukları tüzel kişiliği haiz tarımsal üretici birliklerine ait her türlü taşınır ve taşınmaz mallar, bunların alım, satım, inşaa ve kullanımları ile birliğe yürütölen hizmet faaliyetler damga vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç ve katkı payından muaftır.

- **Türk Standartları Enstitüsü'ne Tanınan Muafiyet:** 132 sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca Türk Standartları Enstitüsü'nün gelirleri ve muameleleri ve sahibi bulunduğu gayrimenkulleri kurumlar vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

- **İlköğretim Kurumlarına Tanınan Muafiyet:** 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 83. maddesi uyarınca ilköğretimin bütün gelirleri ve mezkur Kanununun 78. maddesinde belirtilen giderleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

4.13.2. Özel Kanunlarda Düzenlenen Kurumlar Vergisi Muafiyeti Hükümlerinin Geçerliliği

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 35. maddesinde eski K.V.K.'nın mükerrer 45. maddesine paralel bir düzenleme yapılmış ve muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı belirlenmiştir. Söz konusu madde hükmü aşığıdaki gibidir.

“Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

MADDE 35- (1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

(2) 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.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

Bu hükümden anlaşılmaktadır ki 01.01.2007 tarihinden itibaren çıkarılacak Kanunlarda (Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunu dışındaki Kanunlarda), kurumlar vergisi muafiyetlerine ilişkin hükümlere yer verilemeyecektir. Bu tür muafiyet düzenlemeleri yapılsa bile bunların kurumlar vergisi açısından herhangi bir geçerliliği olmayacaktır.

Kanımızca, söz konusu hükmün uygulama şansı bulunmamaktadır. Belirtilen hüküm, 5520 sayılı K.V.K.'ya diğer kanunların yanında bir üstünlük tanımaktadır. Oysa, hukuk kuralları ve normlar hiyerarşisine göre kanunların birbirleri arasında üstünlükten bahsetmek mümkün değildir. Bu açıdan bakıldığında, 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinde yer alan *“Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.”* hükmünün, uygulama olanağının düşük olacağını düşünmekteyiz.

Öte yandan yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (8) numaralı bendinde yeni Kanunun yürürlük tarihine kadar (01.01.2006) diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin uygulanmasına devam edileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan bent şu şekildedir;

“(8) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler ile Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.”

Bu durumda, yeni K.V.K.'nın yürürlük tarihine kadar diğer kanunlarda yer alan muafiyet hükümleri geçerli olacaktır.

4.14. ESKİ K.V.K.'DA YER ALIP YENİ K.V.K.'DA YER ALMAYAN MUAFİYET HÜKÜMLERİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi söz konusu madde ile kurumlar vergisinden muaf olan bazı kurumların bu muafiyetleri kaldırılmış, bazı kurumlar için ise ilave şartlar getirilmiştir. Bu kapsamda, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 7. maddesinin;

- (11) numaralı bendinde belirtilen il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmelerine,
- (14) numaralı bendinde belirtilen münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastanelere,
- (15) numaralı bendinde belirtilen kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara (Bu muafık, vakıfların iktisadî işletmelerini kapsamaz)
- (17) numaralı bendinde belirtilen özel kanunlarla veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlara,
- (16) numaralı bendinde belirtilen tüketim ve taşımacılık kooperatiflerine
- (19) numaralı bendinde belirtilen münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131'inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseselere,
- (21) numaralı bendinde belirtilen Menkul Kıymetler Tanzim Fonuna ve
- (22) numaralı bendinde belirtilen diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dinî bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseselere,

ilişkin muafiyet hükümlerine 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmemiştir.

5. MADDE :5 İSTİSNALAR

İstisnalar

Madde 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr 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 taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere 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 edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) 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.

Bu istisna, satış yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satış yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satış yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk

ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

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 sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

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.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

1) 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 (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

(2) *Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığının yetkilidir.*

(3) *İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.*

5.1. GENEL AÇIKLAMALAR

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8. maddesinde düzenlenen istisnalar, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinde bazı değişiklikler yapılarak yeniden hüküm altına alınmıştır. 5422 sayılı eski K.V.K. ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların tamamı bazı değişiklikler ile yeni K.V.K.'da da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, yeni K.V.K.'da eski K.V.K.'da olmayan bir istisna ihdas edilmiş ve bu kapsamda yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları bazı şartlar altında kurumlar vergisinden istisna hale getirilmiştir. Aşağıdaki tabloda yeni K.V.K.'da hüküm altına

alınan istisna kazançların hangileri olduğu, yeni ve eski Kanunun hangi maddelerinde düzenlendiği belirtilmiştir.

Sıra No	Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç	Yeni Kanun Maddesi	Eski Kanun Maddesi
1	Yurt İçi İştirak Kazançları İstisnası	4/1-a	8/1
2	Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası	4/1-b	8/9-11
3	Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	4/1-c	---
4	Emisyon Primi	4/1-ç	8/5
5	Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Bazı Kazançları	4/1-d	8/4
6	Taşınmazlar, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetler, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakkı Satış Kazancı İstisnası	4/1-e	8/12
7	Banka Borçlarına İlişkin Olarak Taşınmazlar, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetler, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakkı Satış Kazancı İstisnası	4/1-f	8/12
8	Yurt Dışı Faaliyet Kazançları İstisnası	4/1-g	8/10
9	Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna	4/1-h	8/8
10	Eğitim – Öğretim Kurumlarına İlişkin İstisna	4/1-ı	8/7
11	Risturn İstisnası	4/1-i	8/2

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ayrıntılı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

5.2. YURT İÇİ İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri ve gelir vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları, söz konusu mükellefin iştirakinin bulunup bulunmamasına ya da kar dağıtımında bulunup bulunmamasına bağlı olmaksızın kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Örneğin iki gerçek kişi ortağa sahip bir limited şirket ile ortağından birisi kurumlar vergisi mükellefi olan limited şirketin elde etmiş olduğu kurum kazancı aynı oranda kurumlar vergisine tabi olacaktır. Gerçek kişi ortakların ana kurum kazancından hisseleri oranında elde etmiş oldukları kar payları üzerinden ana kurum bünyesinde ödenen vergiler, 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce vergi alacağı müessesesi ile giderilmekteydi. Buna karşılık anılan Kanunla yapılan değişiklikten sonra ise gerçek kişilerce tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payının yarısı gelir vergisinden istisna edilmek suretiyle mükerrer vergileme önlenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda olmak üzere örneğimizde yer alan limited şirketin ortağı olan kurumlar vergisi mükellefinin elde ettiği kar payı ana kurum bünyesinde vergilendirildiğinden, söz konusu kazançlar iştirak kazançları istisnası sayesinde ikinci kurumda vergi matrahının dışında bırakılır. Bu kapsamda iştirak kazançları istisnası, bilinen anlamda bir istisna olmaktan çok, vergi mükerrerliğinin önlenmesi amacını taşımaktadır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının a) bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin elde edecekleri iştirak kazançlarına ilişkin istisna hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinden yürürlüğe giren anılan bent metni şu şekildedir;

“a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları”

Anılan bent uyarınca; aynı kazancın iki ayrı kurum bünyesinde vergilendirilmesini önlemek ve mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla gerek tam gerekse dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kar paylarının K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/a-1 bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir.

Öte yandan anılan maddede 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1) numaralı bendinde yer almayan bir düzenleme yapılmış ve söz konusu düzenleme ile kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr paylarının da iştirak kazancı olarak değerlendirileceği ve bu kazançların da kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

5.2.1. Yurt İçi İştirak Kazancı İstisnasının Şartları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1/a numaralı bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kar paylarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesinin şartları şunlardır.

i. Kar payını dağıtan kurum tam mükellef statüsünde olmalıdır:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kar paylarının iştirak kazancı istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu kar payının tam mükellef statüsündeki kurumlardan elde edilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde, dar mükellefiyete tabi bir kurumdan elde edilen kar payları ile kurumlar vergisinden muaf olan kurumlardan elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün değildir. Söz konusu bu durum, iştirak kazancı istisnasının düzenlenme nedeni olan vergi mükerrerliğinin önlenmesi ile paralellik arz etmektedir.

Ancak, 5228 sayılı Kanun ile 5422 sayılı eski K.V.K.'da yapılan değişiklik ile yurt dışında bulunan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayelerine iştiraktan elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olması sağlanmıştı. Aynı düzenlemeye 5520 sayılı yeni K.V.K.'da da yer verilmiştir. Söz konusu istisnaya ilişkin açıklamalar aşağıda yapılacaktır.

ii. Kar payını elde eden kurum açısından tam ya da dar mükellef olmanın bir önemi yoktur:

İştirak kazancı istisnası uygulaması açısından söz konusu kar payını dağıtan kurumun tam mükellef olması şartı mevcut iken kar payını elde eden mükellefler açısından herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle gerek tam gerekse dar mükellef kurumların, tam mükellef kurumlardan elde etmiş oldukları kar payları iştirak kazancı istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

iii. Yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının durumu:

İştirak kazançları istisnasının düzenlendiği 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1/a numaralı bendinin parantez içinde, yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının, iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu husus ile ilgili olarak fon ve ortaklıklarının türünün ve niteliğinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle; gerek menkul kıymet, gerekse girişim ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen (katılma belgeleri ve hisse senetleri karşılığı) kar payları dolayısıyla istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

iv. İstisna uygulaması açısından iştirak oranının önemi yoktur:

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin kar payını elde ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu kapsamda olmak üzere diğer şartlar yerine getirilmek kaydıyla iştirak oranı ne olursa olsun, tam mükellef kurumdan elde edilen kar paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.³⁷

v. İstisna uygulaması açısından iştirak edilen sürenin önemi yoktur:

İştirak kazancı istisnası uygulaması açısından kar payını elde eden kurumun ana kuruma olan iştirak süresinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükelleflerinin kısa vadeli fonlarını değerlendirmek amacıyla iktisap ettikleri hisse senetleri dolayısıyla elde ettikleri kar payları da iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

5.2.2. Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri

Türk Ticaret Kanunu'nun "İntifa Senetleri" başlıklı 402. maddesi uyarınca daimi kurucuların adlarına çıkarılan, belli bir sermaye payını temsil etmeyen, şirketin yönetimine katılma hakkını vermeyen ve sadece şirket karına kısmen iştirak imkanı veren hisse senetleri kurucu hisse senetleri olarak adlandırılmaktadır.³⁸

³⁷ Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/b bendi uyarınca iştirak oranının asgari %10, iştirak süresinin ise en az bir yıl olması gerekmektedir.

³⁸ T.T.K.'nın 402. maddesi şu şekildedir;

Öte yandan mezkur Kanunun 298. maddesi uyarınca, genel kurul kararı ile belirli şartlar altında çeşitli hizmetler ve alacak karşılığı olarak verilen ve sermaye payına ilişkin herhangi bir değer taşımayan hisse senetleri ise intifa hisse senetleri olarak adlandırılmaktadır. Ancak, şirket kârından kanuni yedek akçe ayrıldıktan sonra bütün hisselerle ödenmiş sermayenin %5'i oranında kanuni birinci temettü ödenmeden, gerek imtiyazlı hisselerle, gerekse sermaye payını temsil etmeyen kurucu ve intifa hisse senetlerine özel temettü ödenmeyeceği gibi ödenebilecek miktarın da kalan kârın %10'unu geçmesi mümkün değildir.³⁹ Öte yandan intifa senetleri sahiplerine, azalık hakları verilemez; ancak, safi kazançta veya tasfiye neticesine iştirak yahut yeni çıkarılacak hisse senetlerini alma hakkı tanınabilir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının a/2 bendinde, 5422 sayılı eski K.V.K.'dan farklı olarak tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr paylarının kurumlar vergisinden istisna olduğu ayrıca belirlenmiştir. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kurucu senetleri ve intifa senetleri de iştirak edilen şirketten kar payı almayı sağlayan senetlerdir. Yeni Kanun'da bu belirlemenin yapılmasının nedeni konuya açıklık getirerek doğması muhtemel tartışmaları doğmadan önlemektir.

5.2.3. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Karlarını Dağıtması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yetkili organları, cari dönemde elde etmiş oldukları kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılabileceğine karar verebileceği gibi geçmiş yıllara ait olarak dağıtılmayarak işletmede bırakılan kazançların dağıtılmasına da karar verebilirler.

İştirak edilen kurumun geçmiş yıl karını dağıtması durumunda iştirak tarihinin önemli olup olmadığı akılları karıştırabilir. Örneğin, 2006 yılında iştirak edilen tam mükellef bir kurum, 2005 yılı karını dağıtmaya karar verirse, elde edilen kazanç için istisnadan yararlanılabilecek midir? Burada akılları karıştıran konu şudur. İştirak 2006 yılında yapılmıştır ancak, dağıtılan kar 2005 yılı karıdır. Yani iştirak tarihinden önceki dönemlerin karı dağıtımına tabi tutulmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tam mükellef statüsündeki ana kurumdan elde etmiş oldukları kar paylarının kaynağının cari dönem kazancı ya da geçmiş yıl kazancı olmasının iştirak kazancı istisnası uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.⁴⁰ Bu kapsamda iştirak tarihinden önceki hesap dönemlerini

“Madde 402: Umumi heyet, esas mukavele gereğince veya esas mukaveleyi değiştirerek, bedeli itfa olunan pay sahipleri, alacaklılar, kurucular veya bunlara benzer bir sebeple şirketle ilgili olanlar lehine intifa senetleri ihdasına karar verebilir.

İlk esas mukavelede derpiş edilmiş olmadıkça kurucular lehine intifa senetleri ihdas olunamaz.

İntifa senetleri sahipleri, 429-432 inci maddelere tabi bulunan bir heyet teşkil ederler. Şu kadar ki; intifa senetlerinin ihdası esasında daha ağır hükümler konulmuş olmadıkça bu heyet kararlarını mevcudun mutlak ekseriyetiyle verir.

³⁹ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:29.

⁴⁰ Ancak kurumların geçmiş yıllara ait kazançlarından elde edilen kar paylarının gerçek kişiler açısından vergilendirilmesi özelliğ taşımaktadır. G.V.K.'nın Geçici 62. maddesi uyarınca kurumların 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazançlarından kaynaklanan kar payları, elde eden gerçek kişiler açısından gelir vergisine tabi

karlarının dağıtılması durumunda da istisnadan yararlanılmasını engelleyen herhangi bir durum söz konusu değildir.

5.2.4. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının a) bendinde hüküm altına alınan yurt içi iştirak kazancı istisnası uygulaması açısından temel şart kar dağıtımında bulunan kurumun tam mükellefiyet statüsünde kurumlar vergisi mükellefi olmasıdır. Buna göre tam mükellef kurum kazancına dahil olarak vergilendirilmiş bulunan kazançların kar payını elde eden kurum bünyesinde yapılacak vergileme esnasında ortaya çıkacak mükerrer vergileme durumu söz konusu kar paylarının kurumlar vergisinden istisna edilmesi suretiyle bertaraf edilmiş olacaktır. Ancak, uygulamada ana kurum kazancının tamamen ya da kısmen kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşması durumunda söz konusu istisna kazanç kaynaklı kar payını elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kar payları ile ilgili olarak iştirak kazancı istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda ihtilaflar ortaya çıkmaktadır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının a) bendi kapsamında yurt içi iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilmesi için söz konusu kar payını dağıtan kurumun tam mükellef statüsünde olması gerekmektedir. Buna karşılık ana kurum tarafından elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançların kar payı olarak dağıtılması durumunda söz konusu kar payları diğer şartlarında mevcut olması kaydıyla elde eden kurumlar açısından kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Başka bir deyişle ana kurum kazancının tamamen ya da kısmen kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşmasının, bu kazanç kaynaklı kar paylarını elde eden kurumların iştirak kazancı istisnasından yararlanmasına engel değildir.

5.2.5. İştirak Hissesi Alımına İlişkin Olarak Yapılan Giderlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı

5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde sıkça tartışma konusu yapılan konulardan biri de iştirak hissesi alına ilişkin olarak yapılan giderlerin, özellikle de iştirak hissesi alımı için kredi kullanılması halinde ödenen kredi faizlerinin, kurum kazancından indirilip indirilemeyeceğiydi.

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin son fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapmış oldukları ödemelerin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştı.

Kurumlar vergisi mükellefleri iştirak kazancı elde etmelerine dayanak teşkil eden hisse senetlerini veya iştirak hisselerini yabancı kaynak kullanmak suretiyle elde etmiş olmaları mümkündür. Doğal olarak mükelleflerin iştirak hisseleri ve hisse senetleri edinmek üzere kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin olarak kredi faizi, kur

olmayacaktır. Buna karşılık kurumların 1999-2002 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazanç kaynaklı kar paylarına, 1/9'u eklenecek, bulunan tutarın yarısı beyan edilecek gelir olarak dikkate alınacak, beyan edilen kar payı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i mahsup edilecektir. G.V.K.'nın Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan yatırım indiriminden yararlanan kazanç kaynaklı kar paylarının vergilendirilmesi de yapılan açıklamalar çerçevesinde olacaktır.

farkı veya vade farkı ile karşı karşıya kalmaları mümkündür. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yabancı kaynak kullanmak suretiyle edinmiş oldukları iştirak hisseleri veya hisse senetleri karşılığında elde edecekleri kar paylarının iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna olacağı şüphesizdir. Bu kapsamda olmak üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, aynı Kanununun 8. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenleme ışığında kurumlar vergisi mükelleflerinin, iştirak hissesi veya hisse senedi edinmek amacıyla yüklenmiş oldukları giderleri safi kurum kazancının tespitinde gayri safi hasıllardan indirmelerinin mümkün olmadığı belirtilmektedir.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında konu farklı bir şekilde düzenlenmiş ve **iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere**, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu durumda, iştirak hissesi satın alabilmek amacıyla kullanılan krediler için ödenen faiz, kur farkı vb. giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi 01.01.2006 tarihinden itibaren mümkün olabilecektir. Ancak, 5520 sayılı Kanununun 5. maddesinin yukarıda bahsedilen (3) numaralı fıkrasında, kurum kazancından indirileceği belirtilen giderlerin sadece, **iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri** olduğuna dikkat etmek gerekmektedir. Dolayısıyla iştirak hissesi alımına yönelik olarak yapılacak diğer giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.⁴¹

“Bilindiği üzere, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinin (01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren madde) birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinde yer alan giderlerin indirileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinde ise; “(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

....

⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 03.10.2006 tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-6-7257-19047 sayılı muktezası.

(3) *İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.*” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “Ticari Kazancın Tarifi” başlıklı 37. maddesinde; “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır”. hükmü yer almış olup; aynı Kanun'un “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38. maddesinde ise;

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.” denilmiştir.

Buna göre, kurum kazancı ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri/gideri doğuran işlemin tekemmül etmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce, tam mükellef bir tüzel kişiliğin hisselerinin alımının dövize endeksli kredi ile finanse edilmesi nedeniyle, söz konusu özel hesap döneminin sonunda ve takip eden dönemlerde, dövize endeksli krediden kaynaklanan kur farkı giderleri ve kredi faizlerinin maliyete eklenmeyip ilgili oldukları dönemlerde dönem giderlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

5.2.6. İştirak Edilen Kurumun Tasfiye Edilmesi

İştirak edilen şirketin, tasfiye edilmesi nedeniyle hukuken ortadan kalması sonucu iştirak eden şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli ve iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar bir zarar oluşabilecektir. Diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket öz sermayesi bu oranda azalabilecektir. Oluşan bu zararın iştirak eden kurum tarafından kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı özellik arz etmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, iştirak hissesi satın alabilmek amacıyla kullanılan krediler için ödenen faiz, kur farkı vb. giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi 01.01.2006 tarihinden itibaren mümkün olabilecektir. Ancak, 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin yukarıda bahsedilen (3) numaralı fıkrasında, kurum kazancından indirileceği belirtilen giderlerin sadece, **İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri** olduğuna dikkat etmek gerekmektedir. Dolayısıyla iştirak hissesi alımına

yönelik olarak yapılacak diğer giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

İştirak edilen kurumun tasfiye edilmesi sonucunda hisse senetlerinin maliyet bedeli ile iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar oluşacak zararında bu kapsamda değerlendirilerek kurum kazancından indirilemeyeceği kanaatindeyiz. Ancak, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde verilen bir yargı kararında söz konusu zararların kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Konuya ışık tutması amacıyla belirtilen yargı kararı aynen aşağıya alınmıştır.

Özet: İştirak Edilen Kurumun Tasfiyesine Karar Verilmesi Sonucu İştirakler Hesabında Yer Alan Hisse Senetlerinin Aktiften Çıkarılması Durumunda Bu Zararın Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gerektiği⁴²

“İstem Özet: Davacı şirketin iştirak ettiği ... A.Ş.'nin sermayesinin 2/3'ünden fazlasını yitirmesi nedeniyle Türk Ticaret Kanunu'nun 324 üncü maddesi uyarınca iştirakçi şirketler tarafından sermayenin tamamlanması için ödemede bulunduğu, ancak söz konusu şirketin tasfiyesine karar verildiğinden davacı şirketin bu ödemelerinin, iştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalkması nedeniyle zarar olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği ihtirazi kaydıyla kurumlar vergisi beyannamesini verdiği, ancak daha sonra bu miktar gider olarak dikkate alınmamak suretiyle düzeltme beyannamesi verildiği, yatırım indiriminden yararlanıldığından kurumlar vergisi tahakkuk etmediği, fakat yararlanılan yatırım indirimi miktarının söz konusu gider kadar arttığı ileri sürülerek 1998 yılı için fazladan tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payının kaldırılması için dava açılmıştır. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu, son fıkrasında ise kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceğinin öngörüldüğü, davacı şirketin iştirak ettiği kuruma yaptığı ödeme ve giderlerin kurum kazançlarının tespitinde indirim ve gider olarak düşülmesinin Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi uyarınca mümkün olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı şirket, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin son fıkrasında öngörüldüğü gibi hisse senetlerinin elden çıkarılmasına ilişkin kazanç ve zararın söz konusu olmadığını, ... Anonim Şirketinin hisselerinin piyasa değerinin yeniden kazandırılması amacıyla yapılan bir ödemenin bulunduğunu, ... Anonim Şirketinin hisseleri canlanıp, bu hisse senetlerinin karla satılması halinde bu ödemenin davacı şirket açısından bir maliyet olacağını, ancak ... A.Ş.'nin tasfiyesine edilmesi nedeniyle ortaya çıkan bir zararın olduğunu, bu zararın gider olarak yazılabileceğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yosun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

⁴² Danıştay 4. Dairesi'nin 16.10.2001 tarih ve E:2000/2194, K:2001/3835 sayılı Kararı.

Tetkik Hakimi'in Düşüncesi : Dava konusu olayda davacı şirketin hissedarı bulunduğu ... A.Ş.'nin sermayesinin üçte ikisinden fazlasını yitirmesi üzerine Türk Ticaret Kanunu'nun 324 üncü maddesi uyarınca sermayenin tamamlanması yoluna gidilmiş ve davacı şirket de kendi hissesi oranında sermaye artırımına iştirak etmiş, ancak ... A.Ş. nin ... Asliye Ticaret Mahkemesinin ... sayılı kararıyla tasfiyesine karar verilmiş ve bu karar 31.12.1999 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak, şirket Ticaret Sicilinden terkin edilmiştir. İştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli ve iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özsermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Nitekim Kanunun 38 inci maddesi de bu yoruma imkan vermektedir. Davacı şirketin bu gideri ticari girişiminin zararlar sonuçlanmasından kaynaklanmış olup, bu giderin işletme ile ilgisinin olmadığı, Ticaret Kanununa aykırı nitelik taşıdığını söylemek mümkün değildir. Yukarıda da değinildiği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulması mükerrer vergilemeyi önlemeye yöneliktir. Ayrıca madde de "iştirak kazancı" kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Oysa burada iştirak kazancı elde edilmesine ilişkin bir durum veya bu kazancı sağlamak için iştirak eden kurumun yaptığı bir gider bulunmamaktadır. İştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılmasına ilişkin bir durum söz konusudur. Dolayısıyla da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin son fıkrasının uygulanması da mümkün değildir. Bu itibarla da davacı şirketin ihtirazi kaydı kabul edilmemek suretiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'in Düşüncesi : Yükümlü kurum adına, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisini onayan Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmektedir.

Yükümlü şirket aktifinde "iştirakler" olarak yer alan toplam ...-TL maliyetli ... şirketine ait senetler, bu şirketin hukuken ortadan kalkması sonucu aktiften çıkarılmış, böylece bu miktarın kurum kazancından indirilecek zarar olduğu yolundaki ihtirazi kayıtlı kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi verilmiş bu zarar kabul edilmediği takdirde bu miktar kadar yatırım indirimini kurum kazancından indirmek zorunda kalacağından gelir (stopaj) vergisi beyannamesine de GVK.nun 94/6-b-ii bendine göre stopaj matrahını oluşturacak yatırım indirimi tutarının bu zarar kadar artmaması gerektiği yolunda ihtirazi kayıt koyulmuştur.

Bu nedenle uyumsuzluk, iştirak kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından indirilecek zarar niteliğini taşıyıp taşımadığına ilişkin olup, Vergi Mahkemesince, bu ödemelerin kurum kazancından indirim ve gider olarak düşülmesinin KVK. 8.maddesi uyarınca mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Anılan maddede, kurumların tam mükellefiyeti tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna oldukları, ancak iştirak kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği hükme bağlanmış olup, bu hükümlerle iştirak kazancının vergi dışı bırakılması nedeniyle, bu kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin kurum kazancını bir kez daha azaltması sonucunun doğmaması amaçlandığından, eğer iştirak kazancı doğmamış ise bu iştirak nedeniyle yapılan ödemelerin iştirak eden kurumun kendi ticari faaliyetinden doğan kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususunun bu madde kapsamında değil, KVK.'nın 13., 14. ve 15. maddeleri ile GVK'nun 40. maddeleri nazara alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

KVK.'nın 14. maddesi ile kurum zararın kendi içinde karşılanmasına olanak tanındığı gibi, 13. maddesinin göndermede bulunduğu GVK.'nın 40. maddesine göre bir meblağın kurumun kendi ticari faaliyetinden sağlanan hasılatın gider olarak indirilebilmesi için bu giderin bu hasılatın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılması, yani gelire gider arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, bir başka şirketin sermayesine iştirak için satın alınan hisse senetlerinin değer kaybını önlemek ve iştirak edilen şirketin zararını karşılamak amacıyla iştirak eden şirketçe yapılan ödemelerin, kendi ticari kazancının elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider niteliği taşımadığı açık bulunduğu uyuşmazlık konusu ödemelerin davacı kurumun kurum kazancını azaltıcı zarar olduğu kabul edilmeyerek yapılan tahakkukta yasaya aykırılık bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmemekle işin esası incelendi:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara yönelik 37 ve devamı maddelerindeki safi kazancın tesbitini etkileyen hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış, 38 inci maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemeler getirilmiş ve son fıkrasında ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek giderler" başlıklı 40 inci maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin yanısıra safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek diğer giderler de belirtilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde yazılı giderlerin ve muhtelif kanunlardaki

gider kaydına yönelik hükümlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bir giderin ticari kazancın tesbitinde indirilip indirilmeyeceği hususu Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddelerinde yer almasına bağlıdır. Ayrıca kanun koyucu Gelir Vergisi Kanununun 41 inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddeleriyle de indirilmeyecek giderleri de açıklamıştır. Bu düzenlemeler uyarınca safi kazancının tesbitinde indirilebileceği ya da indirilemeyeceği açıkça belirtilmemiş harcamaların gider olarak yazılıp yazılmayacağıınin tesbiti için harcamaların maliyet unsuru olmaması ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir. Bir harcamanın işle ilgili olmasındaki en önemli ölçüt, kurumun bu gidere katlanmış olmasıdır. Tersine, bir giderin işle ilgili olmadığıınin ortaya konulabilmesi için de bu giderin işletmenin faaliyet konusuyla ilgisinin olmaması ve kurum yetkililerinin özel amaçla yaptıkları giderler olması zorunludur.

Bilindiği üzere herhangi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kar payına "iştirak kazancı", işletmenin bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaba ise "iştirakler" adı verilmektedir. Günümüzde şirketler arasında bu türden ilişkilere sıkça rastlanmakta olup, bu tür işlemler için yapılan harcamaların ticari faaliyetle ilgili bulunduğu açıktır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "istisnalar" başlıklı 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendinde, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu, son fıkrasında ise kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği öngörülmüştür. İştirak kazançları istisnası ile vergilemede mükerreriğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve gelir (stopaj) vergisine tabi tutulduğundan, kar dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirilmesi ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrası ile getirilen gider yasağı, iştirak kazancına ilişkin yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

Dava konusu olayda davacı şirketin hissedarı bulunduğu ... A.Ş.'nin sermayesinin üçte ikisinden fazlasını yitirmesi üzerine Türk Ticaret Kanununun 324 üncü maddesi uyarınca sermayenin tamamlanması yoluna gidilmiş ve davacı şirket de kendi hissesi oranında iştirak etmiş, ancak ... A.Ş. nin ... Asliye Ticaret Mahkemesinin ... sayılı kararıyla tasfiyesine karar verilmiş ve bu karar 31.12.1999 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak, şirket Ticaret Sicilinden terkin edilmiştir. İştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli ve iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özsermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar

olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Nitekim Kanunun 38 inci maddesi de bu yoruma imkan vermektedir. Davacı şirketin bu gideri ticari girişiminin zararlar sonuçlanmasından kaynaklanmış olup, bu giderin işletme ile ilgisinin olmadığı, Ticaret Kanununa aykırı nitelik taşıdığını söylemek mümkün değildir.

Yukarıda izah edildiği gibi olayda, iştirak kazancı elde edilmesine ilişkin bir durum veya bu kazancı sağlamak için iştirak eden kurumun yaptığı bir gider bulunmamaktadır. İştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılmasına ilişkin bir durum söz konusudur. Bu itibarla da davacı şirketin ihtirazi kaydı kabul edilmemek suretiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.

Bu nedenle, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararın bozulmasına 16.10.2001 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AZLIK OYU

İleri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmediğinden temyiz isteminin reddi gerekeceği oyu ile karara karşıyız.”

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada, konu değerlendirilirken, 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 8. maddesinin son fıkrası hükmünden (5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmünden) bahsedilmemiş ve iştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değeri kalmaması halinde ve bu durumun iştirak eden şirket tarafından belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşülmesinin ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının olanaklı bulunduğu belirtilmiştir. Söz konusu mukteza aynen aşağıdaki gibidir.⁴³

“İlgide kayıtlı dilekçeniz incelenmiş olup aşağıdaki hususların belirtilmesine gerek duyulmuştur.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, 1. bendinde “Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin” safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

⁴³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 14.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026-7281 sayılı muktezası.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denilebilir.

Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14. maddesinin 1/a bendiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından ayrıca indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayiciyle değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu itibarla hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi zorunlu olduğundan hisse senetlerine sahip olunan şirketlerin tasfiyeye girmiş veya iflası açılmış olmakla beraber tasfiye sonuçlanmamış veya iflas kapanmamış olması halinde ortaklık ilişkisi devam ettiğinden ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin itibari değerinde meydana gelecek azalmaların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Aksi halde hisse senetlerinin satışı veya iştirak edilen şirketin iflas etmesi veya tasfiyesinin sonuçlanması halinde doğması muhtemel bir zararın gerçekleşmeden gider yazılmasına imkan tanınmış olacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre iştirakçisi olduğunuz şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate almanız olanaklı bulunmaktadır.

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti için gider olarak indirim konusu yapılabilecek harcamaların gider kalemlerinin 40. maddesinde tadadi olarak sayıldığı giderler ayrıca belirtilen hususlara ilişkin olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilesine olanak sağlanmış olup iştirak ettiğiniz şirketin tasfiyesinin sonuçlanmasını takiben kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılan iştirak hisselerinin değeri dışında oluşan zararınızın gider kayıtlarına intikali mümkün olmadığı gibi sözkonusu zararın

mali bilançonuzda meydana gelmemesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14. maddesi kapsamında değerlendirilmesi de olanaklı değildir.”

5.2.7. Elde Edilen İştirak Kazançlarının Muhasebeleştirilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelirler ile yapmış oldukları giderlerin muhasebeleştirilmesi esnasında vergi kanunlarında yer alan düzenlemeleri dikkate almaları mümkün değildir. Çünkü mükelleflerin yasal kayıtları sonucu ortaya çıkan dönem sonu bilançosunda yer alan öz kaynaklar ile dönem başı bilançosunda yer alan öz kaynak arasındaki fark ticari kar veya ticari zarar tutarını verecektir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri elde etmiş oldukları kazanç istisnalarını gelir olarak yasal kayıtlarına intikal ettirecek buna karşılık söz konusu kazanç tutarını beyanname üzerinde ticari kardan mahsup edeceklerdir.

Aynı şekilde kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bir kısım harcamaların K.V.K.'nın 8. maddesinde belirtilen kanunen kabul edilmeyen giderlerden olması, söz konusu harcamaların yasal kayıtlara gider olarak intikal ettirilmesine engel değildir. Doğal olarak yasal kayıtlara gider olarak kaydedilen harcamalar kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilecektir.

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri tam mükellef kurumdan elde etmiş oldukları iştirak kazançlarını, gelir olarak yasal defterlerine kaydedecek, bununla birlikte söz konusu istisna kazancı kurumlar vergisi beyanamesinde kurum kazancından indireceklerdir. Böylelikle, kar payını dağıtan kurum bünyesinde kurumlar vergisine ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan kazanç, kar payını elde eden kurum bünyesinde tekrar vergilendirilmeyecek ve istisna uygulamasından yararlanılmış olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin dar mükellef statüsündeki kurumlardan veya yurt dışında bulunan iştiraklerinden elde ettikleri kar payları da gelir olarak yasal kayıtlara intikal ettirilecek, buna karşılık söz konusu kar payları iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmeyerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.⁴⁴

Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında iştiraklerin;

- İştirak Payı %10'un altında ise; 240- Bağlı Menkul Kıymetler Hesabında,
- İştirak payı %10-50 arasında ise; 242- İştirakler Hesabında,
- İştirak payı %50'den fazla ise; 245- Bağlı Ortaklıklar Hesabında,

kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri kurumlardan elde ettikleri kar payları ise “132. İştiraklerden Alacaklar” hesabına alacak, “640. İştiraklerden Temettü Gelirleri” hesabına ise borç kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilecektir.

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

XXX

⁴⁴ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:55.

“640. İştiraklerden Temettü Gelirleri” hesabında yer alan tutarlar gelir tablosunda yer alacak ve dönem ticari kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacaktır. Ancak söz konusu İştirak kazancı ilgili döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin istisnalara ait satırına kaydedilmek suretiyle mali karın tespitinde ticari kardan indirilecek ve böylelikle istisna uygulamasından yararlanılmış olacaktır.

5.3. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli şartlar altında yurt dışı İştiraklerinden elde ettikleri İştirak kazançlarına (kar paylarına) ilişkin istisna uygulaması hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinden yürürlüğe giren anılan bent metni şu şekildedir;

“b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine İştirak eden kurumların, bu İştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan İştirak kazançları;

1) *İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı İştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması,*

2) *Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla İştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı İştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen İştirak payları için sahip olunan eski İştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),*

3) *Yurt dışı İştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil İştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; İştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, İştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*

4) *İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.*

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere İştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere 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 edilir.”

5422 sayılı eski K.V.K.’nın 8. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin tam mükellef kurumlardan elde etmiş oldukları kar payları, iştirak kazancı istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna olacaktı. Aksi takdirde yurtdışında elde edilen kar paylarının eski K.V.K.’nın anılan maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildi. Ancak, 5228 sayılı Kanunla K.V.K.’ya eklenen (9) ve (11) numaralı bentler ile yurtdışı iştirak kazançları ve uluslararası holding şirketlerinin yurt dışı iştiraklerinden elde etmiş oldukları kazançların, belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştı.

5520 sayılı K.V.K. ile de globalleşen dünya ekonomisine uyum sağlamak ve özellikle yurt dışında elde edilen kazançların ülkemize getirilmesini teşvik etmek amacıyla, bazı şartlar altında yurt dışında bulunan anonim ve limited şirketlere iştiraktan elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasını sağlayan düzenleme yapılmıştır. Bu amaçla 5422 sayılı eski K.V.K.’nın (9) ve (11) numaralı bentlerinde hüküm altına alınan istisna düzenlemeleri 5520 sayılı K.V.K.’nın (1) numaralı fıkrasının b) bendinde yapılmıştır. Aşağıda söz konusu istisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

5.3.1. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Şartları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan iştiraklerinden elde ettikleri kar paylarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi, aşağıda açıklanan şartların gerçekleşmesine bağlıdır.

5.3.1.1. İştirak Edilen Kurumun Tam Mükellef Statüsünde Olmaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki iştiraklerinden elde ettikleri kazançların, K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması gerekmektedir. K.V.K.’nın 3. maddesi uyarınca, anılan Kanunun 1. maddesinde yer alan kurumlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar, “tam mükellef” olarak adlandırılmaktadır. Buna göre, yurt dışında bulunan kurumlardan elde edilen kazançların K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak edilen kurumun tam mükellef statüsünde olmaması gerekmektedir. Diğer taraftan kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar payları, iştirak kazancı istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

5.3.1.2. İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Mahiyetinde Olması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak ettikleri kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde olması gerekmektedir. Aksi takdirde diğer şartların mevcut olması durumunda dahi anonim ve limited şirket mahiyetinde olmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarının, anılan madde kapsamında değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

5.3.1.3. İştirak Edilen Yabancı Kurumun Sermayesine En Az % 10 Oranında İştirak Edilmesi Gerekmemektedir

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendine göre, yurt dışı iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak edilen yabancı kurumun ödenmiş sermayesine en az % 10 oranında iştirak edilmesi gerekmektedir. Örneğin, ödenmiş sermayesi 100.000 \$ olan bir kurumun sermayesine iştiraktan elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için en az 10.000 \$'lık bir iştirakin mevcut olması gerekmektedir. 5422 sayılı eski K.V.K.'da bu oran % 25 olarak belirlenmişti. Ancak 5520 sayılı Kanunla asgari iştirak oranı azaltılmak suretiyle istisna hükmünün uygulanması kolaylaştırılmıştır.

5.3.1.4. Kazancın Elde Edildiği Tarih İtibarıyla İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süreyle Elde Tutulması Gerekmemektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki yabancı kurumlardan elde etmiş oldukları iştirak kazançlarının, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirakin madde metninde belirtilen süre kadar mevcut olması gerekmektedir. Buna göre iştirak kazancı elde edilen yabancı kuruma kazancın elde edildiği tarih itibarıyla kesintisiz en az bir yıl süre ile iştirak edilmesi gerekmektedir. 5422 sayılı eski K.V.K.'da bu süre 2 yıl olarak belirlenmişti.

İştirak süresine ilişkin 1 yıllık sürenin kesintisiz olarak gerçekleşmesi gerektiğine dikkat etmek gerekmektedir. Buna göre ilk olarak 1 yıl önce iştirak edilen kuruma ait olan hisse senetlerinin bu süre içinde satılması ve daha sonraki bir tarihte tekrar iştirak edilmesi durumunda, söz konusu iştirakin 1 yıl öncesine dayanmasına rağmen söz konusu süre kesintisiz olarak gerçekleşmemiş olması nedeniyle söz konusu bu iştiraktan elde edilen kazançların (kar payları) anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Örneğin, yurt dışında bulunan bir iştiraktan 31.12.2006 tarihinde elde edilen kar payının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu iştirak hissesinin en az 31.12.2005 tarihinden önce satın alınmış ve 1 yıl süre ile kesintisiz olarak elde tutulmuş olması gerekmektedir. Bu süre içerisinde yurt dışındaki iştirakin sermaye veya ortaklık yapısında meydana gelen değişimler nedeniyle iştirak oranının % 10'un altına düşmesi halinde istisnanın uygulanması mümkün değildir. Çünkü, % 10 iştirak oranının kesintisiz olarak en az 1 yıl sürdürülmesi gerekmektedir.

Öte yandan, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihinin esas alınacağı madde metninde belirtilmiştir. Buna göre, yukarıdaki örnekte yurt dışı iştirakin kendi iç

kaynaklarından 25.05.2006 tarihinde sermaye artırımına gittiğini ve bu artırımını temsil eden yeni iştirak hisseleri alındığını kabul ettiğimizde, sermaye artırımını nedeniyle sahip olunan hisse senetlerinin de 31.12.2005 tarihinden önce elde edildiğini kabul etmek gerekecektir.

5.3.1.5. İştirak Edilen Kurumun Faaliyette Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 15 Oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşınması Gerekmemektedir

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki yabancı kurumlardan elde etmiş oldukları iştirak kazançlarının, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. Bu oran 5422 sayılı eski K.V.K.'da % 20 olarak belirlenmişti.

İstisna uygulamasına ilişkin olarak vergi yükü; kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisini düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Vergi yükü hesabına ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir.

Örnek 1: (Y) A.Ş.'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine %20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının 300 birim olduğunu ve bu kazancın 200 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım. Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı $[(270+30)-200=]$ 100 birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise $(100 \times \%25=)$ 25 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan $(270-25=)$ 245 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması $(25/270)$ sonucu bulunacak vergi yükü %9,26 olacaktır. Dolayısıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazancı, en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımadığından, bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede söz konusu istisnadan yararlanılmaması halinde, yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi $(300 \times \%25=)$ 75 birim olacak ve bu verginin, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kazanç olan $(270-75=)$ 195 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 75'in toplamı olan $(195+75=)$ 270 birime oranlanması $(75/270)$

sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %27,78 birim olacaktır. Bu durumda, anılan iştiraktan elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, maddede, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örnek 2: Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi $[(100-50) \times \%15=]$ 7,5 birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş olan 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen verginin $(7,5+2,5=10)$ toplamının, dağıtılabilir kazanç $(90-10= 80)$ birim ile hesaplanan toplam verginin (10 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda $(10/90)$ vergi yükü %11,1 olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar ilgili ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yükü %11,1 olacaktır.

Örnek 3: Yurt dışı iştirakin ilgili ülkedeki kurum kazancı 150.000 birim, istisna kazancı 100.000 birim ise bu ülkedeki vergiye tabi matrah 50.000 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5.000 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yükü $(5.000/150.000)$ %3,33 olacaktır.

150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü $(5.000/50.000)$ %10 olacaktır.

5.3.1.6. İştirak Edilen Şirketin Esas Faaliyet Konusunun, Finansal Kiralama Dahil Finansman Temini veya Sigorta Hizmetlerinin Sunulması ya da Menkul Kıymet Yatırımı Olması Durumunda Vergi Yükü % 20 Olmalıdır

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, esas faaliyet konusu finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olan yabancı kurumlara iştiraktan elde ettikleri kazançlarının, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

5422 sayılı K.V.K.'da iştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet alım satımı olması durumunda istisnanın uygulanmayacağı, esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az, Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergi yükü taşınması halinde istisnanın uygulanabileceği belirtilmiştir. 5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenlemelerle iştirak edilen bu tür kurumlardan elde edilen kar payları için de kurumlar vergisi istisnasının uygulanabilmesi imkanı doğmuştur.

5.3.1.7. İştirak Kazancının Türkiye'ye Transfer Edilmesi Gerekmemektedir

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olması için söz konusu kazançların, elde edildikleri hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. Örneğin, 2006 hesap döneminde yurt dışı iştiraktan elde edilen kazancın, kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu kazancın 25 Nisan 2007 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi hükmü uyarınca yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükelleflerin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda,

elde edilmiş sayılır. Gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan söz konusu bu düzenlemenin tam mükellef kurumlar açısından da kabulü gerekmektedir. Ancak, söz konusu şartlar çerçevesinde Türkiye'deki genel netice hesaplarına dahil edilerek beyan edilecek yurt dışı iştirak kazançları, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacak ve Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Bunun için ise söz konusu kazançların genel netice hesaplarının yanı sıra Türkiye'ye transfer edilmesi de gerekmektedir.

5.3.2. Yurt Dışındaki İnşaat, Onarma, Montaj İşleri Ve Teknik Hizmetler Nedeniyle Ayrı Bir Şirket Kurulması

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendinde, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisnanın uygulanmasına yönelik özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yurt dışında kurulan söz konusu şirketlerin;

- özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve
- fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla,

söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için yukarıda belirtilen şartlar aranmadan istisna uygulanabilecektir.

5.3.3. Yurt Dışı İştirak Kazançları Açısından 5422 sayılı K.V.K. ile 5520 sayılı K.V.K. Arasındaki Farklar

Yukarıda belirtildiği üzere, yurt dışı iştirak kazançları istisnası 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (9) ve (11) numaralı bendinde düzenlenmişti. Yurt dışında elde edilen iştirak kazançları istisnasına ilişkin olarak eski ile yeni düzenleme arasındaki başlıca farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir⁴⁵;

- Eski Kanunda iştirak edilen yabancı şirketin faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olması durumunda istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ancak, yeni Kanunda bu şekilde sınırlandırıcı bir hüküm getirilmemiştir. Dolayısıyla iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyeti ne olursa olsun maddede belirtilen diğer şartlar gerçekleştirildiği sürece istisnadan faydalanılabilecektir.⁴⁶

- Eski Kanunda iştirak hissesinin elde tutulma süresi asgari iki yıl olarak belirlenmesine karşın, bu süre yeni Kanun'da bir yıl olarak belirlenmiştir.

- Eski Kanunda yurt dışı kurum sermayesine iştirak oranı en az % 25 olarak belirlenmişti. Yeni Kanunda ise bu oran ödenmiş sermayenin % 10'u olarak belirlenmiştir.

- Eski Kanunda yurt dışında taşınan vergi yükü % 20 olarak belirlenmişken bu oran yeni Kanunda % 15 olarak belirlenmiştir.

- Eski Kanunda yurt dışında elde edilen kazancın niteliğine ilişkin bir belirleme yapılmış ve % 75'i ticarî, ziraî veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançlar üzerinden istisnanın uygulanacağı belirtilmiştir. Yeni Kanunda ise bu yönde bir belirlemeye yer verilmemiştir.

5.4. YURTDIŞI İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının c) bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli şartlar altında yurt dışındaki kurumlara ait iştirak hisselerini elden çıkarmalarından sağlamış oldukları kazançların kurumlar

⁴⁵ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara 2006, Sayfa:72.

⁴⁶ 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde özetle; esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olan kurumlardan elde edilen kar paylarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı, esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda ise bunların kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında olması durumunda istisna uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır.

vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak olan bent metni şu şekildedir;

“c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.”

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (9) numaralı bendinde tam mükellef kurumlarca yurt dışında elde edilen iştirak kazançlarına ilişkin istisna, (10) numaralı bendinde tam mükellef kurumların yurt dışındaki işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna, (11) numaralı bendinde ise tam mükellefiyeti haiz anonim şirketlerce yurt dışında elde edilen iştirak kazançlarına ilişkin istisna hüküm altına alınmış olup, yurt dışındaki kurumlara ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına ilişkin olarak eski K.V.K.’nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı.

Ancak, en az iki tam yıl süreyle aktifte yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlar 5422 sayılı K.V.K.’nın 8/12. maddesine göre kurumlar vergisinden istisna olmaktaydı. İştirak hisselerinin dar veya tam mükellef kurumlara ait olmasının istisna uygulaması karşısındaki durumu ile ilgili olarak anılan madde metninde herhangi bir ifade yer almamakla birlikte 59 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde özetle tam mükellef kurumlar tarafından yabancı kurumların iştirak hisselerinin satılmasından elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabileceği belirtilmişti.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, 5422 sayılı K.V.K.’da yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar için özel bir istisna düzenlemesi yapılmamıştı. Yani, 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının c) bendinde hüküm altına alınan istisna, kurumlar vergisi mevzuatına ilk kez girmiş bir istisna düzenlemesidir. Ancak, yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara eski K.V.K.’nın 8/12. maddesine göre istisna uygulanabilmekteydi.

5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının c) bendinde hüküm altına alınan istisna şartlarına uymayan, ancak, aynı fıkranın e) bendinde düzenlenen şartlara uyan yurt dışı iştirak hissesi satışlarının belirtilen bent kapsamında istisnadan yararlanabileceğini düşünmekteyiz. Konu hakkında ayrıntılı açıklamalar, 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin açıklamalardan sonra yapılacaktır.

5.4.1. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Şartları

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının c) bendinde düzenlenen yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için aşağıda açıklanan şartların varolması gerekmektedir.

- İstisnadan Tam Mükellefiyete Tâbi Anonim Şirketler Yararlanabilecektir

Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından sadece kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan anonim şirketler yararlanabilecektir. Türk Ticaret Kanunu'nun 269. maddesine göre anonim şirket, bu unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mameleki ile sorumlu bulunan şirkettir. Anonim şirket ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır. Anonim şirketlerde ortak sayısı beşten aşağı, sermayeleri ise Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutardan az olamaz. 2001/3500 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, anonim ortaklığın asgari esas sermayesinin 50.000 YTL olması gerekmektedir.

- İştirak Edilen Kurumun Kanunî veya İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Anonim veya Limited Şirket Olması Gerekmetedir

Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirket olması gerekmektedir. Başka bir deyişle iştirak hissesi satılan kurumun tam mükellef olmayan bir limited şirket veya anonim şirket olması gerekmektedir.

- İstisnadan Yararlanacak Tam Mükellef Anonim Şirketin Kazancın Elde Edildiği Tarih İtibarıyla Aralıksız En Az Bir Yıl Süreyle Nakit Varlıklar Dışında Kalan Aktif Toplamının % 75'i Yurt Dışı İştiraklerden Oluşmalıdır

Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanmak isteyen tam mükellefiyeti haiz anonim şirketler, nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının en az % 75'ini kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklere tahsis etmiş olmalıdır.

Bu tahsisin kazancın elde edildiği tarih itibarıyla **aralıksız** olarak en az bir yıl süreyle yapılmış olması gerektiğine dikkat etmek gerekmektedir. Bir yıllık süre içinde işletme stoklarının veya maddi duran varlıklarının artması nedeniyle % 75'lik tahsis oranı sağlanamaz ise istisnadan faydalanılması mümkün olamayacaktır.

Bilindiği gibi, tekdüzen hesap planına göre, işletme aktifi "Dönen Varlıklar" ve "Duran Varlıklar" olmak üzere, iki alt kalemden oluşmaktadır. İşletme aktifini oluşturan kalemler şunlardır.

I- DÖNEN VARLIKLAR

- A- Hazır Değerler
- B- Menkul Kıymetler
- C- Ticari Alacaklar
- D- Diğer Alacaklar
- E- Stoklar

- F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

II- DURAN VARLIKLAR

- A- Ticari Alacaklar
- B- Diğer Alacaklar
- C- Mali Duran Varlıklar
- D- Maddi Duran Varlıklar
- E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- H- Diğer Duran Varlıklar

Aktif kalemleri aşağıdaki gibi olan bir kurumlar vergisi mükellefinin söz konusu istisnadan faydalanıp faydalanamayacağı düşünelim (işletmenin mali duran varlıklarının tamamının yurt dışı iştiraklerden oluştuğunu kabul edelim).

A- Hazır Değerler	300.000.-YTL.
C- Ticari Alacaklar	100.000.-YTL.
E- Stoklar	130.000.-YTL.
C- Mali Duran Varlıklar	170.000.-YTL.
D- Maddi Duran Varlıklar	<u>830.000.-YTL.</u>
AKTİF TOPLAMI	1.530.000.-YTL.

Bu durumda işletmenin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı (1.530.000 – 300.000) = 1.230.000.-YTL. olmaktadır. Bu tutarın % 75'inden [(1.230.000 x 0,75)= 922,500.-YTL.] az bir tutarı yurt dışı iştiraklerden oluştuğu için istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

- Kanuni veya İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Anonim veya Limited Şirket Niteliğindeki Şirketlerin Her Birinin Sermayesine En Az % 10 Oranında İştirak Edilmelidir

Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için 5520 sayılı K.V.K.'da asgari iştirak oranı belirlenmiştir. Buna göre, tam mükellef anonim şirketlerin söz konusu istisnadan faydalanabilmeleri için, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin **her birinin** sermayesine en az % 10 oranında iştirak etmeleri gerekmektedir. Burada, % 10'luk asgari iştirak sınırı her bir yabancı anonim veya limited şirket itibarıyla aranacaktır.

Örneğin, yurt dışında bulunan (X) anonim şirketine % 8, (Y) limited şirketine de % 7 oranında iştirak eden tam mükellef (Z) anonim şirketinin istisnadan yararlanabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanabilmesi için gerek (X) anonim şirketine gerekse de (Y) limited şirketine en az % 10 iştirak edilmesi gerekmektedir.

- Satış Kazancı Kurumlar Vergisinden İstisna Edilecek Yurt Dışı İştirak Hisselerinin En Az İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Tutulması Gerektilmektedir

Satış kazancının K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının c) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için yurt dışı iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde tutulması gerekmektedir. Bilindiği gibi vergi

uygulamalarında “iki tam yıl” kavramı, 730 gün olarak kabul edilmektedir. Örneğin, 30.09.2006 tarihinde satılan yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için en az 30.09.2004 tarihinde satın alınmış ve bu süre içinde de işletme aktifinde tutulmuş olması gerekmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere, 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendinde hüküm altına alınan yurt dışı iştirak kazançları istisnasın açısından, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca, yurt içi iştirak hissesi satış kazancı istisnasının hüküm altına alındığı aynı maddenin e) bendinde de bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarıyla elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir.

Ancak, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnasının düzenlendiği c) bendinde, yurt dışı iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde tutulması gerektiği belirtildikten sonra rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak paylarının iktisap tarihini belirlemeye yönelik bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak paylarının elde edildiği tarih olarak hangi tarihin alınması gerektiği akılları karıştırmaktadır. Bu kapsamda, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak paylarının elde edilme tarihi olarak eski iştirak paylarının elde edilme tarihi mi? Yoksa rüçhan hakkının kullanılma ya da sermaye artırımı tarihi mi? esas alınacaktır. Kanun koyucunun 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının b) ve e) bentlerinde konuya ilişkin belirleme yapmasını, ancak, c) bendinde herhangi bir belirleme yapmamasını bir tesadüf ya da yanlışlık olarak algılamak mümkün değildir. Bu nedenle, 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının c) bendi uygulamasında, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak paylarının elde edilme tarihi olarak rüçhan hakkının kullanıldığı veya sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarih olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. En azından kanun hükmü bu şekilde olduğu ve bu hükümde bir değişiklik yapılmadığı sürece başka bir yorumun mümkün olmayacağı düşüncesindeyiz.

Açıklanan hususları bir örnek yardımıyla somutlaştırmak istersek; tam mükellef (A) anonim şirketinin, 30.09.2004 tarihinde yurt dışında bulunan (B) anonim şirketinin sermayesini temsil eden hisselerinin % 15’inin satın alındığını kabul edelim. (B) anonim şirketi 30.04.2005 tarihinde kendi iç kaynaklarından sermaye artırımına gitmiş ve bu nedenle tam mükellef (A) anonim şirketinin iştirak oranı % 20’ye yükselmiştir. Tam mükellef (A) anonim şirketinin sermaye artırımını nedeniyle elde ettiği hisse senetlerinin elde edilme tarihi 30.04.2005 olarak kabul edilmelidir. % 20 hisselerin 30.09.2006 tarihinde satıldığını kabul ettiğimizde % 15’lik hisse için Kanun’un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının c) bendinde hüküm altına alınan istisnadan yararlanılabilecek % 5’lik hisse için ise istisnadan yararlanılamayacak ve bu kısımdan elde edilen kazanç kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Çünkü, % 5’li hisse işletme aktifinde 2 tam yıl süre ile tutulmamış olacaktır.

5.5. EMİSYON PRİMİ İSTİSNASI

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (5) numaralı bendinde, kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ç) bendinde de emisyon primlerinin kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren anılan bent metni şu şekildedir;

“ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı.”

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların; itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerleri toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan emisyon primleri, herhangi bir koşul ile bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun “Pay Bedeli” başlıklı 286. maddesi hükmü uyarınca anonim şirketler, çıkardıkları hisse senetlerini itibari değeri üzerinden satabilecekleri gibi söz konusu hisse senetlerinin itibari değerinin üzerindeki bir fiyattan satılması da mümkündür. T.T.K.'nin anılan 286. maddesi şu şekildedir;

"Madde 286: İtibari kıymetlerinden aşağı bir bedel ile, hisse senedi çıkarılamaz.

Senetlerin, itibari kıymetlerinden yüksek bir bedelle çıkarılmaları esas mukavelede bu hususta bir hüküm bulunmasına veya bunun umumi heyet tarafından karar altına alınmasına bağlıdır."

Anılan madde metninden de anlaşılacağı üzere anonim şirketlerin çıkarmış oldukları hisse senetlerini itibari değerinin üzerindeki bir bedelle satabilmeleri için ya bu hususta esas mukavelede bir hüküm bulunması ya da genel kurul tarafından karar alınması gerekmektedir. Buna karşılık Sermaye Piyasası Kanunu'nun 12. maddesinin beşinci fıkrasında, anılan kanuna tabi olan anonim şirketlerde, yönetim kurulu tarafından kayıtlı sermaye tavanı içinde gerçekleştirilecek sermaye artırımlarında, hisse senedinin itibari değerinin üzerindeki bir bedelle ihraç etme yetkisi ana sözleşme ile yönetim kuruluna verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş ya da sermaye artırımı sırasında hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerindeki bir değer üzerinden satılması sonucu ortaya çıkar ve anonim şirketler tarafından elde edilen söz konusu emisyon primi kazancı kurumlar vergisinden istisnadır. Anonim şirketlerin çıkarmış oldukları hisse senetlerinin itibari değerinin üzerindeki bir fiyattan primli olarak satılabilmesi, söz konusu şirketin öz sermayesinin tutarı, faaliyette bulunduğu sektör, makro ekonomik

göstergeler, söz konusu şirketin yatırım, teknoloji ve kalifiye eleman unsurlarına bağlıdır.⁴⁷

Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendinde; emisyon primlerinin kanuni yedek akçe mahiyetinde olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan bent hükmü şu şekildedir;

*" Kanuni haddini bulduktan sonra dahi bu akçeye aşağıdaki paralar eklenir:
1. Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı;"*

Tekdüzen Hesap Planı uygulaması açısından da, Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca emisyon primleri "52- Sermaye Yedekleri"nin altında "520- Hisse Senetleri İhraç Primleri" hesabına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilecektir. Buna göre; hisse senedinin itibari fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesabın alacağına, satış biçimine bağlı olarak ilgili hesabın borcuna kaydedilecektir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilecektir.

Bununla birlikte emisyon primi istisnası; hisse senetlerinin ilk ihracı esnasında itibari değerinin üzerinde primli olarak satılması sonucu ortaya çıkan primi kapsamaktadır. Aksi takdirde pay sahiplerinin veya kurumların iştiraklerine ait hisse senetlerini, maliyet bedeli veya itibari değerinin üzerindeki bir değerden primli olarak satmaları durumunda ortaya çıkan kazancın emisyon primi olarak değerlendirilmesi ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün değildir. Ancak, primli satılması sonucu ortaya kazanç çıkan hisse senedinin istisna uygulaması açısından borsaya kayıtlı olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

5.5.1. Emisyon Primlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, emisyon primlerinin sermaye yedekleri arasında bulunan "520- Hisse Senetleri İhraç Primleri" hesabına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirileceği belirtilmektedir. Yeni çıkarılan hisse senetlerinin nominal değerleri üzerindeki bir fiyattan satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenecektir.

Hisse senetlerinin nominal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesabın alacağına kaydedilir. Örneğin (A) Anonim Şirketinin sermayesini 500.000 YTL artırmaya ve hisse senetlerini %50 primli ihraç etmeye karar verdiğini kabul edelim. Sermaye artışı ve hisse senedi satış işlemine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.⁴⁸

501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE	500.000	
500- SERMAYE		500.000

⁴⁷ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:77.

⁴⁸ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:79.

100- KASA	750.000	
501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE		500.000
520- HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMİ		250.000

5.5.2. Rüşhan Hakkı Satış Kazancı İstisnasının Durumu

Kurumların sahip oldukları rüşhan haklarını elden çıkarmalarından sağlamış oldukları kazançlara ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K.'da istisna uygulaması yer almakla birlikte yeni Kanunda söz konusu bu kazançlara ilişkin olarak herhangi bir istisna uygulamasına yer verilmemiştir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri rüşhan hakkı kupon satış kazançları ile ilgili olarak kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Ancak, kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde özetle; kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan rüşhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda 01.01.2006 tarihi ile 21.06.2006 tarihleri arasında satılan rüşhan haklarından elde edilen kazançlar nedeniyle kurumlar vergisi ödenmesi gerekmektedir. Konu hakkında ayrıntılı açıklamalar daha sonra yapılacaktır.

5.6. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

5.6.1. Genel Açıklama

5422 sayılı K.V.K.'nın "Sermaye Şirketleri" başlıklı 2. maddesinde, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonlarının, kurumlar ve gelir vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ise yabancı yatırım fonlarının 1567 sayılı Kanuna göre ilgili mercilerden izin alması ve Türkiye'de münhasıran portföy işletmecilik faaliyetinde bulunması durumunda, gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulmuş yatırım fonu olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, 5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, söz konusu ikinci fıkra hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonların sermaye şirketi addolunacağı hüküm altına alınmıştır. Yeni Kanunla yapılan değişiklikten sonra, yabancı yatırım fonları açısından, 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki döneme geri dönmüştür. Başka bir deyişle 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik yürürlüğe girme şansı bulamamıştır. Bu kapsamda, 01.01.2006 tarihinden sonra da Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonlar sermaye şirketi sayılacak ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yatırım ortaklıkları ise esas olarak anonim şirket statüsünde kurulduklarından ayrıca özel düzenleme yapılmasına gerek olmaksızın doğrudan sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde, yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik faaliyetinden elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştı. 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin anılan (4) numaralı bendi şu şekildeydi;

“a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

Bu bentte yer alan kazançlara ait istisnanın, bu kanunun 24'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddelerine göre tevkif edilen ve ödenen vergiler, sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilir. Mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmez.

Bu bentte yer alan % 25 oranını % 20'ye kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

e) (4697 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 07.10.2001) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları (Bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz.),

Türkiye'de işyeri veya daimî temsilcisi bulunan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı'nca belirlenen dar mükellefiyete tabi yatırım fonları ve ortaklıklarının istisnadan faydalanma şartlarını, bu hususta düzenlenecek belgeleri ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Görüldüğü üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden sağlamış oldukları kazançlar ile risk sermayesi⁴⁹ ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları ile

⁴⁹ 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinin (c) alt bendinde; Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştu. Diğer taraftan, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22. maddesinin (o) bendi ile 36. maddesine dayanılarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan ve 06.11.1998 tarih ve 23515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: VI, No:10 sayılı

emeklilik yatırım fonlarının bütün kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde de yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi istisnası hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren, anılan bent şu şekildedir;

“d) Türkiye’de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,”

Buna göre, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde, Türkiye’de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, **portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bilindiği gibi eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde döviz yatırım fonlarının istisnadan faydalanamayacağı belirtilmekteydi. Bununla birlikte yeni K.V.K.'da bu yönde bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla Türkiye’de kurulu olan döviz yatırım fonlarının portföy işletmeciliği kazançları da 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

5520 sayılı K.V.K.'nın tasarı halinde portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin herhangi bir istisna düzenlemesine yer verilmemişti. Ancak, tasarı üzerinde görüşmelerin yapıldığı Plan ve Bütçe Komisyonunda, altının ülkemizde çok önemli bir tasarruf aracı olduğu, bir çok ülkede bu tasarrufların yatırımlara yönlendirilmesi amacıyla altın yatırım

"Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği"nde risk sermayesi yatırım ortaklıkları hakkındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak, yine Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22. maddesinin birinci fıkrasının (o) bendine, 36. maddesine ve 39. maddesine dayanılarak hazırlanan Seri:VI, No:15 no'lu Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin esasların belirlendiği "Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği" 20.03.2003 tarih ve 25054 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, bu uygulamaya paralel olarak yine bu tebliğ ile de daha önce yayımlanan Seri:VI, No:10 sayılı "Risk sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği" yürürlükten kaldırılmıştır. Öte yandan, söz konusu Tebliğin (h) maddesinde ise; Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı: "Kayıtlı sermayeli olarak kurulan ve çıkarılmış sermayelerini esas olarak girişim sermayesi yatırımlarına yönelten ve kanunda risk sermayesi yatırım ortaklığı olarak ifade edilen ortaklıkları ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

fonlarının kurulduğu, bu tasarrufların ekonomiye kazandırılması amacıyla ülkemizde de altın yatırım fonlarının kurulacağı, bu nedenle kurulacak bu fonların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerektiği belirtilerek Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Anılan bent hükmü ile Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Diğer taraftan 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde söz konusu istisnanın K.V.K.'nın 24. ve G.V.K.'nın 94. maddeleri uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmadığı hüküm altına alınmış olmakla birlikte, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak, anılan bendin gerekçesinde istisna uygulamasının söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmediği belirtilmiştir.

5.6.2. İstisna Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde hüküm altına alınan istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

5.6.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Fon ve Ortaklıklar

Söz konusu istisnasından bütün yatırım fon ve ortaklıklarının yararlanması mümkün olmayıp sadece anılan bent metninde belirtilenler istisna uygulamasından yararlanabileceklerdir. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde hüküm altına alınan istisnadan yararlanabilecek yatırım fon ve ortaklıkları şunlardır;

Türkiye'de kurulu bulunan

- Türkiye'de kurulu bulunan menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları (istisna portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar ile sınırlıdır),
- Türkiye'de kurulu bulunan ve portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıkları (istisna portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar ile sınırlıdır),
- Türkiye'de kurulu bulunan girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları,
- Türkiye'de kurulu bulunan gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları,
- Türkiye'de kurulu bulunan emeklilik yatırım fonları,
- Türkiye'de kurulu bulunan konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonları.

5.6.2.2. Dar Mükellef Yatırım Fon ve Ortaklıklarının İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı

Yukarıda açıklandığı üzere, 5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenlemelerden sonra 01.01.2006 tarihinden itibaren, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve

denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonların sermaye şirketi sayılacak ve kurumlar vergisine tabi olacaktır. Öte yandan, Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı yatırım ortaklıkları özel düzenleme yapılmasına gerek olmaksızın doğrudan sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabidir.

5520 sayılı K.V.K.’nın 2. maddesine göre Türkiye’de faaliyet gösteren yatırım fonları (Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olmak şartıyla) ve ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Bu fon veya ortaklıkların aynı Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde hüküm altına alınan istisnadan faydalanıp faydalanamayacağı özellik arz etmektedir. Bilindiği gibi, 5422 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (4) numaralı bendine göre, Türkiye’de işyeri veya daimî temsilcisi bulunan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı’nca belirlenen dar mükellefiyete tabi yatırım fonları ve ortaklıklarının istisnadan faydalanabilmekte ve bu fon ve ortaklıkların elde edebilecekleri kazançlara istisna uygulamasını açıklayan muhtelif genel tebliğler yayımlanmış bulunmaktaydı.

Yabancı yatırım fon ve ortaklıklarının Türkiye’de elde etmiş oldukları portföy işletmecilik kazançlarının, kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 44, 45, 47 ve 57 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğlerinde; bir kısım açıklamalar yapmış olup, 47 seri numaralı genel tebliğin ilgili kısmı şu şekildedir;

"SPK'nun 18.11.1993 tarihli ve 21762 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 numaralı sirkülerinde yurt dışında kurulup Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef yatırım fonlarının Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları addolunabilmesi için haiz olmaları gereken şartlar belirlenmiştir.

SPK'nun sözü edilen sirkülerinde "Yabancı yatırım fonları ve ortaklıkları kendi ülkelerindeki hukuki yapıları nedeniyle birbirlerinden kesin hudutlarla ayrılmamakta ve Sermaye Piyasası Mevzuatı'ndaki tarifleri tam olarak karşılamamaktadır. Bu sebeple, Sermaye Piyasası Kurulu uygulamaları açısından portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan, emeklilik ve sigorta kuruluşları ile bunlar tarafından kurulan fonlar ve ortaklıklar, ülke fonları, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi pek çok çeşitte olan yabancı kurumsal portföy işletmecilerinin tümünün (Türk yatırım fonlarından mahiyet farklılıkları söz konusu olsa dahi, sorunu yabancı mevzuata göre de çözümlenmek zaruri olduğundan) mali mevzuat uygulamaları açısından "Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları" gibi addedilmesi uygun görülmüştür"

Buna göre, yurt dışında kurulup, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır."

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 57 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde özetle; yabancı yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği faaliyeti kapsamında elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu bu kazançların bir işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerektiği, söz konusu yabancı kurumların saklama sözleşmesi imzaladıkları banka veya şirketlerin yabancı yatırım fonlarının daimi temsilcisi sayılacakları belirtilmiştir. Türkiye’de saklama bankası veya şirketi bulunmayan dar mükellef kurumun, Türkiye’de bir başka gerçek ve tüzel kişiyi daimi temsilci olarak ataması (veya böyle bir atama yapmamış olmakla birlikte kurum ile bu kişi arasındaki ilişkinin daimi temsilcilik ilişkisini ortaya çıkarması) durumunda, dar mükellef kurumun yaptıkları işler bakımından bunlar daimi temsilci sayılacaktır.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde yapılan düzenleme sonrasında dar mükellefiyete tabi yatırım fon ve ortaklıklarının elde edecekleri kazançlar için söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır. Zira, anılan bent hükmü, “Türkiye’de kurulu” ifadesi ile başlamaktadır. Dar mükellef yatırım fon veya ortaklıkları ise “Türkiye’de kurulu olmayan”, yurt dışında kurulu olup, Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla Türkiye’de faaliyette bulunan fon veya ortaklıklardır. Bu açıdan düşünüldüğünde, Kanunun düzenleniş tarzından dar mükellef yatırım fon veya ortaklıkları için söz konusu istisnanın öngörülmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu fikrimizi güçlendiren bir başka düzenleme aynı Kanunun 15. ve 30. maddesinde yapılmıştır. 5520 sayılı K.V.K.’nın 15. maddesinde, tam mükellef kurum kazançlarından yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiş ve anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.⁵⁰ Ancak, aynı belirlemeye dar mükellef kurum kazançlarından yapılacak vergi kesintisini düzenleyen 30. maddede yer verilmemiştir. Bu da bizlere göstermektedir ki, dar mükellef fon ve ortaklıklarının elde edecekleri kazançların 5520 sayılı K.V.K.’nın (1) numaralı fıkrasının d) bendinde hüküm altına alınan istisnadan faydalanması mümkün değildir.

5.6.2.3. İstisnadan Yararlanabilecek Fon ve Ortaklıklara İlişkin Olarak Sermaye Piyasası Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler

Yatırım fon ve ortaklıklarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin yasal düzenlemeler Sermaye Piyasası Kanunu’nun 35 ile 39. maddeleri arasında yapılmış olup, uygulama usul ve esasları ise Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğler ile belirlenmiştir. Buna göre portföy işletmecilik kazancı istisnasından

⁵⁰ Bilindiği üzere G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden 2006-2015 yılları arasında %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak hem G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinde hem de yeni K.V.K.’nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olması, uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilafları ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle yeni K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançların ayrıca yeni K.V.K. uyarınca tevkifata tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, belirtilen tevkifat oranında 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu kazançlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalar kitabımızın 15. ve 30. maddelere ilişkin açıklamaların yapıldığı bölümünde yer almaktadır.

yararlanabilecek yatırım fon ve ortaklıkları ile ilgili olarak sermaye piyasası mevzuatında yer alan düzenlemeler şu şekildedir;

5.6.2.3.1. Yatırım Ortaklıkları

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 35. maddesinde yatırım ortaklıklarının; sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla anonim ortaklık şeklinde kurulacağı hüküm altına alınmıştır.

Yatırım ortaklıklarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: VI No: 4 "Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği"⁵¹nde belirlenmiştir. Anılan tebliğin 3. maddesi uyarınca yatırım ortaklıkları; sermaye piyasası araçları ile ulusal ve uluslar arası borsalarda veya borsa dışı organize piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek üzere anonim ortaklık şeklinde ve kayıtlı sermaye esasına göre kurulan sermaye piyasası kurumları olarak tanımlanmıştır. Esas sözleşmelerinde asgari sınırları belirtilmek kaydıyla, portföy değerinin en az %25'ini devamlı olarak özelleştirme kapsamına alınmış Kamu İktisadi Teşebbüsleri dahil Türkiye'de kurulmuş ortaklıkların hisse senedine yatırmış yatırım ortaklıkları, (A) tipi yatırım ortaklığı olarak adlandırılır.

Anılan Tebliğin 4. maddesinde yatırım ortaklıklarının işlevlerinin portföy işletmek amacıyla;

- Ortaklık portföyünü oluşturmak, yönetmek ve gerektiğinde portföyde değişiklikler yapmak,
- Portföy çeşitlendirmesiyle yatırım riskini, faaliyet alanlarına ve ortaklıkların durumlarına göre en aza indirecek bir biçimde dağıtmak,
- Menkul Kıymetlere, mali piyasa ve kurumlara, ortaklıklara ilişkin gelişmeleri sürekli izlemek ve portföy yönetimiyle ilgili olarak gerekli önlemleri almak,
- Portföyün değerini korumaya ve artırmaya yönelik araştırmalar yapmak,

olduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan anılan tebliğin 5. maddesinde yatırım ortaklıklarının kurulmasına ilişkin şartlar belirtilmiştir. Buna göre yatırım ortaklıklarının, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca kuruluşlarına izin verilebilmesi için, mezkur Kanunun 30. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde belirtilen portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunmak üzere Kurula başvurmuş olmaları ve;

- Kayıtlı sermayeli olarak anonim ortaklık şeklinde ve hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulmaları,
- Başlangıç sermayelerinin 2.700.000 YTL'den az olmaması,
- Hisse senetlerinin nakit karşılığı çıkarılması,
- Ticaret unvanlarında "Yatırım Ortaklığı" ibaresinin bulunması,
- Esas sözleşmelerinin Kanun hükümlerine uygun olması,
- Kurucularının müflis olmadığı ve yüz kızartıcı bir suçtan dolayı hükümlülüklerinin bulunmadığının tespit edilmiş olması,

⁵¹ 31.07.1992 tarih ve 21301 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gerekmektedir.

Yatırım ortaklıkları tarafından ihraç edilecek hisse senetlerinin, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından şekil şartlarına ilişkin yapılan düzenlemeler ile kayda alınma sırasında onaylanarak verilen örneğe uygun olarak bastırılması şarttır. Yatırım ortaklığınca ihraç edilen hisse senetleri, kuruluşta yatırım ortaklığının tescil edildiği hesap dönemi itibariyle kâr payına hak kazanır. Bununla birlikte sermaye artırımını suretiyle yeni hisse senedi ihraçlarında ise, ihraç edilen hisse senetleri, yeni pay alma hakkının kullanımına ilişkin sirkülerin yayımlandığı hesap dönemi itibariyle kâr payına hak kazanır.

Yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kar tutarı; portföyündeki menkul kıymetlerin alım satımından oluşan kâr, değer artışından kaynaklanan gelir ile faiz, temettü ve benzeri gelirlerin toplamından, amortisman, değer azalışından kaynaklanan giderler ve genel yönetim giderleri gibi giderlerin düşülmesinden sonra bulunan tutardır.⁵²

5.6.2.3.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kuruluş ve İşleyişine İlişkin Esaslar

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri VI No: 11 "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği"nde⁵³ belirlenmiştir. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları anılan tebliğin 4. maddesinde; söz konusu tebliğ ile belirlenmiş usul ve esaslar dahilinde, gayrimenkullere, gayrimenkule dayalı sermaye piyasası araçlarına, gayrimenkul projelerine, gayrimenkule dayalı haklara ve sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabilen, belirli projeleri gerçekleştirmek üzere adi ortaklık kurabilen ve anılan tebliğ ile izin verilen diğer faaliyetlerde bulunabilen sermaye piyasası kurumları olarak tanımlanmıştır.

Gayrimenkul yatırım ortaklıkları, belirli bir amacı gerçekleştirmek amacıyla süreli olarak kurulabileceği gibi, belirli alanlarda yatırım yapmak amacıyla ya da amaçlarında sınırlama olmaksızın süreli veya süresiz olarak kurulabilirler.

Anılan tebliğin 23. maddesi uyarınca gayrimenkul yatırım ortaklıkları genel olarak aşağıda belirtilen kapsamda faaliyet gösterirler;

- Ortaklık portföyünü oluşturmak, gerektiğinde portföyde değişiklikler yapmak, ortaklık portföyünü çeşitlendirerek yatırım riskini en aza indirecek şekilde dağıtmak, gayrimenkuller, gayrimenkule dayalı işlemler ve menkul kıymetler hakkındaki gelişmeleri sürekli olarak izleyerek ortaklık portföyünün yönetimine ilişkin gerekli tedbirleri almak, portföyün değerini korumaya ve artırmaya yönelik araştırmalar yapmak veya yaptırmak,

- Ortaklık portföyünü oluşturan veya portföye alınması planlanan varlıklar hakkında gerekli hukuki şartların sağlanıp sağlanmadığını araştırmak, bu hususta gerekli raporların hazırlanmasını temin etmek,

⁵² TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:55.

⁵³ 08.11.1998 tarih ve 23517 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Portföydeki varlıkların değerinin tespitine ilişkin raporların hazırlanmasını temin etmek,
- Portföy dışardan danışmanlık ve/veya portföy yönetimi hizmeti alınması suretiyle yönetiliyorsa, ilgili kuruluşların faaliyetlerinin mevzuat ve sözleşme hükümlerine uygunluğunu izlemek üzere gerekli organizasyonu oluşturmak,
- Kendilerine yüklenilen diğer görevleri ve yürütülmesine izin verilen diğer faaliyetleri gerçekleştirmek.

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olarak ihraç edilmesi mümkündür. Ancak, aynı sermayeyi temsil eden hisse senetleri ile lider girişimcinin asgari sermaye payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması zorunludur.⁵⁴

5.6.2.3.3. Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarının Kuruluş ve İşleyişine İlişkin Esaslar

Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri VI No: 15 "Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği"nde⁵⁵ belirlenmiştir. Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları anılan tebliğin 3. maddesinde; kayıtlı sermayeli olarak kurulan ve çıkarılmış sermayelerini esas olarak girişim sermayesi yatırımlarına yönelten ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda risk sermayesi ortaklığı olarak ifade edilen ortaklıklar olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan anılan madde de girişim şirketi; Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan, gelişme potansiyeli taşıyan ve kaynak ihtiyacı olan şirketler olarak tanımlanmış ve girişim sermayesi yatırımının anılan tebliğin 20. maddesindeki esaslar çerçevesinde yapılan yatırımı ifade ettiği belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere;

- Ortaklıkların sahip oldukları girişim şirketlerinin hisse senetlerinin, yatırım yapılan girişim şirketlerinin ortaklarına veya çalışanlarına satış opsiyonu veren sözleşmeler,
- Girişim şirketi ortaklarına veya çalışanlarına şirketlerinin hisse senetlerini alım opsiyonu veren sözleşmeler,
- Ortaklara girişimci şirketlerin hisse senetlerini alım opsiyonu veren opsiyon sözleşmeleri ile,
- Ortaklıkların sahip oldukları girişim şirketlerinin hisse senetlerinin, yatırım yapılan girişim şirketlerinin ortaklarına veya çalışanlarına satışına ilişkin vadeli işlem sözleşmeleri,
- Girişim şirketi ortaklarının veya çalışanlarının, şirket hisse senetlerini ortaklıklarına satışına ilişkin vadeli işlem sözleşmeleri,
- Doğrudan ortaklıkların yatırım faaliyetlerine ilişkin diğer opsiyon ve vadeli işlem sözleşmeleri,

düzenlenebilir ve bu sözleşmeler girişim sermayesi yatırımı olarak değerlendirilir.

⁵⁴ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:56.

⁵⁵ 20.03.2003 tarih ve 25054 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ani usulde kurulan veya esas sözleşme tadili yoluyla girişim sermayesi yatırım ortaklığına dönüşen ortaklıkların, portföy işletmeciliği faaliyet yetki belgesinin ticaret siciline tescilini takip eden üç yıl içinde, yatırım portföyünü oluşturarak, halka arz edilecek hisse senetlerinin kayda alınması talebiyle Sermaye Piyasası Kuruluna başvurmaları zorunludur. Aksi takdirde portföy işletmecilik faaliyet yetki belgesinin ticaret siciline tescilini takip eden 3 yıl içinde, hisse senetlerinin kayda alınması başvurusunda bulunmayan veya gerekli şartları sağlamadığı için başvurusu Sermaye Piyasası Kurulu tarafından uygun görülmeyen ortaklıkların girişim sermayesi yatırım ortaklığı olarak faaliyette bulunma hakları ortadan kalkar.⁵⁶

5.6.2.3.4. Yatırım Fonları

Yatırım fonları, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 37. maddesinde düzenlenmiş olup anılan madde şu şekildedir;

"Madde 37: Bu kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına Yatırım Fonu adı verilir.

Fonun tüzel kişiliği yoktur; ancak mal varlığı kurucunun mal varlığından ayrıdır. Kurucu, fonu, yatırım fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Fon varlığının korunması ve saklanmasından kurucu sorumludur. Kurucu ile katılma belgesi sahipleri arasındaki ilişkilere ve bu Kanunda ve ilgili mevzuatta hüküm bulunmayan hallerde Borçlar Kanunu'nun vekalet akdi hükümleri uygulanır."

Diğer taraftan anılan Kanunun 38. maddesi hükmü uyarınca; bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, Kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları ile 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesi uyarınca kurulmuş bulunan sandıklar, yatırım fonu kurabilecektir. Yatırım fonları, portföylerinde yer alacak varlıkların işletilmesi dışında herhangi bir faaliyet ile uğraşmaları mümkün olmayıp, Sermaye Piyasası Kurulu'nun VII seri 10 numaralı tebliğinin 4. maddesi uyarınca yatırım fonlarının portföylerinde yer alabilecek varlıklar şu şekilde belirtilmiştir;

- i) Özelleştirme kapsamına alınmalar dahil Türkiye'de kurulan ortaklıklara ait hisse senetleri, özel ve kamu sektörü borçlanma senetleri,
- ii) Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde alım satımı yapılabilen, yabancı özel ve kamu sektörü borçlanma senetleri ve hisse senetleri,
- iii) Ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı olarak ihraç edilmiş ve borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları,
- iv) Kurul'ca uygun görülen diğer sermaye piyasası araçları, repo, ters repo, future, opsiyon ve forward sözleşmeleri.

⁵⁶ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:57.

Yatırım fonlarının çeşitleri ise şunlardır;

- i- Fon portföyünün en az %51'ini devamlı olarak;
 - a- Kamu ve/veya özel sektör borçlanma araçlarına yatırmış fonlar "Tahvil ve Bono Fonu",
 - b- Özelleştirme kapsamına alınanlar dahil Türkiye'de kurulmuş ortaklıkların hisse senetlerine yatırmış fonlar "Hisse Senedi Fonu",
 - c- Belirli bir sektörü oluşturan ortaklıkların menkul kıymetlerine yatırmış fonlar "Sektör Fonu",
 - d- Sermaye Piyasası Kurulu'nun XI seri ve 1 numaralı tebliğinin 3 numaralı ekinde tanımlanan iştiraklerce çıkarılmış menkul kıymetlere yatırmış fonlar "İştirak Fonu",
 - e- Sermaye Piyasası Kurulu'nun XI seri ve 10 numaralı tebliğinin 2. maddesinde tanımlanan belli bir topluluğun menkul kıymetlerine yatıran fonlar "Grup Fonu",
 - f- Yabancı özel ve kamu sektörü menkul kıymetlerine yatırmış fonlar "Yabancı Menkul Kıymetler Fonu",
 - g- Ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fonlar "Altın ve Diğer Kıymetli Madenler Fonu",
 - ii- Portföyünün tamamı;
 - h- Hisse senetleri, borçlanma senetleri, altın ve diğer kıymetli madenler ile bunlara dayalı sermaye piyasası araçlarından en az ikisinden oluşan ve her birinin değeri fon portföy değerinin %20'sinden az olmayan fonlar "Karma Fon",
 - ı- Vadesine 90 günden az kalmış sermaye piyasası araçlarından oluşan fonlar "Likit Fon",
 - i- Portföy sınırlamaları itibariyle yukarıdaki türlerden herhangi birine girmeyen fonlar "Değişken Fon",
 - j- Portföyünün en az %80'i devamlı olarak; tebliğin 3 numaralı ekinde yer alan formüle uygun olarak yapılan hesaplama çerçevesinde, baz alınan ve Kurul tarafından uygun görülen bir endeksin değeri ile fonun birim pay değeri arasındaki korelasyon katsayısı en az %90 olacak şekilde, endeks kapsamındaki menkul kıymetlerin tümünden ya da örnekleme yoluyla seçilen bir kısımdan oluşan fonlar "Endeks Fon", olarak adlandırılırlar.

5.6.2.3.4.1. Emeklilik Yatırım Fonları

28.02.2006 tarih ve 24861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesinde, emeklilik yatırım fonlarına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; fon, şirket tarafından emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Süresiz olarak kurulan fonun tüzel kişiliği yoktur. Fon, Kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamaz.

Emeklilik yatırım fonu, 28.07.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca sermaye piyasası kurumu niteliğindedir.

Fon portföyü, aşağıda belirtilen para ve sermaye piyasası araçları ile işlemlerinden oluşur:

- a) Nakit, vadeli ve vadesiz mevduat,
- b) Borçlanma araçları (ters repo dahil) ile hisse senetleri,
- c) Kıymetli madenlere ve gayrimenkule dayalı varlıklar,
- d) Repo işlemleri,
- e) Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri,
- f) Borsa para piyasası işlemleri,
- g) Yatırım fonu katılma belgeleri,
- h) Kurulca uygun görülen ve kamuya ilan edilen diğer para ve sermaye piyasası araçları.

5.6.2.3.4.2. Konut Finansmanı Fonları

İhraç edilen ipoteye dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteye dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

5.6.2.3.4.3. Varlık Finansmanı Fonları

İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

5.6.3. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının İstisna Kapsamındaki Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

5520 sayılı K.V.K.'nın tam mükellef kurum kazançlarından yapılacak vergi kesintisini düzenleyen 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden 2006-2015 yılları arasında %15 oranında tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir. Doğal olarak hem G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde hem de 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden tevkifat yapılacağına hüküm altına alınmış olması, uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilafları ortaya çıkaracaktır. Bu tereddütleri önlemek amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançların ayrıca yeni K.V.K. uyarınca tevkifata tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda söz konusu kazançlar üzerinden, 31.12.2015 tarihine kadar, 5520 sayılı Kanunun 15. maddesine göre değil G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır.

5527 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında bir takım değişiklikler yapılmış ve Bakanlar Kurulu söz konusu Kanunla elde ettiği yetkiyi 2006/10731 sayılı Kararla kullanarak tevkifat oranlarında indirimde gitmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden;

- 01.01.2006 tarihinden 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 23.07.2006 tarihine kadar % 15 oranında,
- 23.07.2006 tarihinden 01.10.2006 tarihine kadar % 10 oranında,
- 01/10/2006 tarihinden itibaren ise % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamındaki kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin ayrıntılı açıklamalar, kitabımızın 15 numaralı bölümünde ayrıntılı olarak yapılacaktır.

5.7. TAŞINMAZ, İŞTİRAK HİSSESİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKKI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

5.7.1. Genel Açıklama

Tam mükellef kurumların iki tam yıl süre ile aktiflerinde bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin düzenleme; ilk olarak 5422 sayılı K.V.K.'nın geçici 10. maddesinde belirli bir süre için yapılmış olup, bu güne kadar çeşitli geçici maddelerde düzenlenmek suretiyle uygulanagelmıştır. Anılan kazançlara ilişkin istisna uygulaması son olarak 4444 sayılı Kanunla 5422 sayılı K.V.K.'na eklenen Geçici 28. madde de 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere düzenlenmiş, buna karşılık 4783 sayılı Kanunla anılan istisnanın uygulama süresi 31.12.2003 tarihine, 5035 sayılı Kanunla ise 31.12.2004 tarihine kadar uzatılmıştı.

5422 sayılı K.V.K.'nın Geçici 28. maddesinde iki ayrı istisna uygulaması mevcuttu. Buna göre anılan madde metninde, tam mükellef kurumların bilançolarında kayıtlı gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan kazançlar ile üretim ve turizm tesisleri ile bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlara ilişkin istisnalar düzenlenmiş bulunmaktaydı.

Ancak, 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı (3.Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesine eklenen (12) numaralı bent ile kurumlar vergisi mükelleflerinin gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisna uygulaması kalıcı hale getirilmişti. 5281 sayılı Kanunla K.V.K.'nın 8. maddesine eklenen (12) numaralı bent şu şekildedir;

"12) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnanın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde ise kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak bent metni şu şekildedir;

“e) 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.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

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 sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

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.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

İstisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara geçmeden önce bendi yürürlük tarihine ilişkin açıklamalar yapmak faydalı olacaktır.

5.7.2. İstisna Uygulamasının Yürürlük Tarihi

Bilindiği gibi, 5520 sayılı K.V.K. 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun “Yürürlükten kaldırılan hükümler” başlıklı 36. maddesinde, 5422 sayılı K.V.K. ile ek ve değişikliklerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmektedir. Anılan Kanunun 37. maddesi de yürürlük maddesi olarak düzenlenmiş ve maddede belirtilenler dışında kalan hükümlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Buna göre, 5520 sayılı K.V.K.’nın, 5422 sayılı eski K.V.K.’nın yürürlükten kalkacağını belirten 36. maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yürürlüğe girecektir. Başka bir deyişle 5422 sayılı eski K.V.K. 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkacaktır. Ayrıca, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı K.V.K.’nın yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı K.V.K. hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

Öte yandan yukarıda belirtildiği üzere, taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının e) bendi, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda, 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz, iştirak hissesi ve rüçhan haklarının satışından elde edilecek kazançta istisna uygulanacak mıdır? Eğer uygulanacaksa hangi Kanunun hangi hükmüne göre uygulanacaktır.

Söz konusu kazançlara, belirtilen dönemde, istisna uygulanmayacağını düşünmek mümkün değildir. Ancak, 5520 sayılı K.V.K.’nın düzenleniş tarzı bizleri bu kazançlar için istisna uygulanmaması gerektiği düşüncesine sevk etmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5422 sayılı eski K.V.K., 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamda örneğin, 15.03.2006 tarihinde yapılan

bir taşınmaz satışı için 5422 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesinin uygulama imkanının olmaması gerekmektedir. Çünkü bu tarihlerde, yeni Kanunun 36. maddesi hükmü gereğince, yürürlükte olan 5422 sayılı K.V.K. bulunmamaktadır. 15.03.2006 tarihinde yapılan taşınmaz satışı için 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi hükmünün uygulanması ise hiç mümkün değildir. Çünkü, söz konusu bent 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmektedir. Görüldüğü gibi ortada trajikomik bir durum söz konusudur.

Yasal mevcut düzenlemeler içerisinde 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz, iştirak hissesi ve rüçhan hakkı satışları için istisna uygulanması mümkün gözükmemektedir. Ancak, Kanun koyucunun amacının bu olmadığı şüphesizdir, ortaya çıkan bu durum tamamen 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın düzenlenişindeki hatadan kaynaklanmaktadır.

Bu durumda ne yapmak gerekecektir. Söz konusu tarih aralığında, gayrimenkul, iştirak hissesi veya rüçhan hakkı satışı yapan mükellefler istisnadan yararlanamayacaklar mıdır? Bu durumda olan mükellefler için 5520 sayılı K.V.K.'nın 36. maddesinde yapılan *“3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır”* hükmünü, belirtilen satış kazançları istisnası açısından, 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak bir hüküm olarak algılamaktan başka çare bulunmamaktadır.

Mükellef aleyhine öngörülen hükümlerin geriye doğru uygulanamayacağı, mükellef kurum iradesinin o zaman süresi içinde varolan yasalara bağlı kalınarak yapılmış olmasını yansıttığı, belki de böyle bir sınırlama ile karşılaşması halinde satış işlemini gerçekleştirmekten vazgeçmiş olunabileceğinin düşünülmesi gerektiği nedeniyle bu istisnanın kazancın tamamı için uygulanması gerektiği yönünde görüşlerde bulunmaktadır. Bu görüş sahipleri, kurumlar vergisi istisnası ile ilgili olarak yapılan yeni düzenlemelerden mükellef lehine olanların 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanacağını, aleyhe olanların ise geriye doğru uygulanmasının mümkün olmadığını düşünmektedirler.⁵⁷

Nitekim, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının 21/6/2006 tarihinden önce satışından elde edilen kazançlar için 5520 sayılı Kanun'un geçici 1 inci maddesinin (10) numaralı fıkrası uyarınca, mülga 5422 sayılı Kanunun 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinde yer alan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

5.7.3. İstisnadan Yararlanabilecek Mükellefler

5422 sayılı K.V.K.'nın geçici 28. maddesinde düzenlenmiş bulunan ve 31.12.2004 tarihine kadar uygulanan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından sadece tam mükellef statüsündeki kurumlar yararlanabilmekte, dar mükellef statüsündeki kurumların diğer şartları haiz olsalar dahi söz konusu istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün olamamaktaydı. Ancak, 5281 sayılı

⁵⁷ KAVAK, Ahmet; 2006 Yılı Kurum Kazançlarına Uygulanacak Örtülü Kazanç Dağıtım Adı Altında Bir Düzenlemenin Varlığından Bahsetmek Mümkün Olabilir Mi? Yeni Düzenlemedeki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarında Hangi Tarih Esas Alınmalıdır?, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:224, Aralık 2006, Sayfa:59-60.

Kanunla 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesine eklenen (12) numaralı bent ile dar mükellef kurumlar da 01.01.2005 tarihinden itibaren anılan istisna uygulamasından yararlanabilecek hale gelmişlerdir.

21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde ise dar mükellef kurumların, taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde edecekleri gelirlere istisna uygulanamayacağını belirten herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Öte yandan, 5520 sayılı K.V.K.'nın 22. maddesinin (1) numaralı bendinde, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, istisna düzenlemesinin yapıldığı e) bendinde, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtilmesi dar mükellef kurumlar açısından da istisna hükmünün geçerli olduğunu teyid etmektedir.

Bununla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri açısından söz konusu istisna uygulaması herhangi bir farklılık arz etmemekle beraber, bent metninde, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Konu hakkında açıklamalar aşağıda ayrı bir başlık altında yapılacaktır.

5.7.4. İstisna Uygulaması Kapsamındaki İktisadi Kıymetler

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde göre, istisna uygulaması kapsamına; taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri intifa senetleri ve rüçhan hakları girmektedir. Bilindiği gibi, taşınmazlar ve iştirak hisseleri 5422 sayılı K.V.K.'nın gerek geçici 28. maddesi gerekse 8/12. maddesi kapsamında istisna uygulaması kapsamında bulunmaktaydı. Rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlara ise eski Kanunun 8/5. maddesine göre istisna uygulanmaktaydı. Kurucu senetleri ve intifa senetleri satış kazançlarına yönelik ise ilk kez 5520 sayılı K.V.K. ile istisna hükmü ihdas edilmiştir. Söz konusu iktisadi kıymetlere ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

5.7.4.1. Taşınmazlar

İstisna uygulamasına konu olacak olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

Taşınmazların istisna uygulamasına konu edilebilmeleri açısından tapuya tescil edilmiş olmalarına ilişkin olarak bent metninde herhangi bir belirleme bulunmama ile birlikte söz konusu bendin gerekçesinde taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ilişkin olarak istisna uygulamasından

yararlanılabilmesi için taşınmazların Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerektiği belirtilmiştir.

Ancak tapuya tescil edilme imkanı bulunmayan gayrimenkuller açısından belirtilen tescil şartının aranıp aranmayacağı özellik arz etmektedir. 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir muktezada, köy sınırları içinde bulunan ve halen kadastro işlemlerinin yapılmaması nedeniyle tapu kaydı bulunmayan gayrimenkul satışından elde edilen kazancın, K.V.K.'nın geçici 28. maddesinde yer alan istisna uygulamasından yararlanabileceğini belirtmiştir.⁵⁸

İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada da tapuda bina olarak kaydı bulunmayan binanın satışından elde edilen kazancın K.V.K.'nın geçici 28. maddesinde yer alan istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir. Anılan mukteza şu şekildedir;⁵⁹

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin halihazırda şirket merkezi olarak kullandığı Çağlayan-Kağıthane adresindeki binanın sahibi olarak bu binayı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28. maddesi hükümleri dairesinde satmayı düşündüğünüzü ancak söz konusu gayrimenkulün tapuda “bina” olarak kaydı bulunmadığını belirterek söz konusu istisna hükmünden yararlanıp yararlanamayacağınızı sormaktasınız.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4444 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen ve uygulama süresi 5035 sayılı Kanun'un 48/5-d maddesiyle 31.12.2004 tarihine kadar uzatılan Geçici 28. maddesinin (a) bendinde, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının, kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazancının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

a) İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin iki tam yıl süre ile şirket aktifinde bulundurulması,

b) Gayrimenkul ve menkul kıymet ticareti ile uğraşılması,

c) İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın Tebliğ'de belirtilen süre içinde sermayeye ilave edilmesi,

d) Sermayeye eklenen bu kazançların 5 yıl içinde işletmeden çekilmemesi, gerekir.

Konuyla ilgili gerekli açıklamalar 6.7.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 51 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

⁵⁸ Maliye Bakanlığı'nın 28.08.1996 tarih ve 51/5111-38/40468 sayılı muktezası,

⁵⁹ İstanbul Defterdarlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-Geç.28 sayılı muktezası,

Bilindiği gibi, gayrimenkullerin bu istisnanın uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanunun 70/5. maddesi gereğince tapu siciline tescil olunmaları şarttır. Anılan madde metninin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, getirilen bu düzenleme ile, inşaatı tamamlanarak tapu sicilinde cins tahsisi yapılmış ve şirket aktifine kaydolunmuş gayrimenkullerin satışı öngörülmüştür. Diğer taraftan, tapu sicilinde yapılması gereken cins tahsisinin yapılmaması da söz konusu istisnanın şartlarını etkilemeyecektir. Tapu sicilinde gayrimenkulun cins tahsisinin yapılmadığı durumda, binanın bittiği ve fiilen kullanıldığının tevsik edilmesi ve tevsik edildiği tarihten sonra da iki tam yıl geçmesi gerekmektedir. Tevsik işlemi duruma göre, yapı inşaatı ruhsatı, yapılan bina işyeri ise vergi dairesince yapılan tespit, resmi kurum kayıtları ile yapılabilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) alt bendinde, vergilendirme de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek durumun esas olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tapu sicilinde cins tahsisi yapılmayan binanın bittiği ve fiilen kullanıldığının yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahutta resmi kurum kayıtlarından birisi ile Şirketiniz tarafından tevsik edilmesi halinde sözü edilen istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir diğer muktezada ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi hükmü tekrarlandıktan sonra aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.⁶⁰

“Bu maddenin gerekçesinde; “İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. 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. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.”ifadelerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 18. maddesinin üçüncü fıkrasında katılımcılara tahsis veya satışı yapılan arsaların hiçbir şekilde tahsis amacı dışında kullanılmayacağı, bu arsaların katılımcıları ve mirasçıları tarafından borcun tamamı ödenmeden ve tesis üretime geçmeden satılamayacağı, devredilemeyeceği ve temlik edilemeyeceği ile bu hususun da tapuya şerh edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, İstanbul Deri Organize Sanayi Bölgesi'nde, adı geçen şirket adına tahsis işlemi yapılmış bulunan arsanın, 4562 sayılı Kanun uyarınca gerekli şartlar yerine getirilmediği müddetçe satılması mümkün olmadığından ve iki yıldan fazla süredir şirketin aktifinde kayıtlı olsa dahi henüz şirket adına tapuda tescil işlemi yapılmadığından söz konusu gayrimenkulün satışından doğan kazançtan dolayı 5520 sayılı Kurumlar

⁶⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 16.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/(1)-e-7313 sayılı muktezası.

Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanılması mümkün değildir.”

Aynı Başkanlık tarafından verilen bir diğer muktezada, Türk Medeni Kanuna göre kurumun adına, tapu siciline kaydedilmeyen maden işletme hakkı taşınmaz niteliğinde olmadığından bu hakkın satılması sonucu elde edilecek kazanç nedeniyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının e) bendinde yer alan istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.⁶¹

Konuya ilişkin 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesinin mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.”

5.7.4.1.1. Bütünleyici Parça (Mütemmim Cüz), Eklenti (Teferruat) ve İrtifak Haklarının Durumu

Taşınmazların mütemmim cüzü niteliğindeki iktisadi kıymetlerin söz konusu gayrimenkul ile birlikte satılması durumunda gayrimenkul satış kazancının tamamı için istisna uygulamasından yararlanılması mümkündür. Bu durumda mütemmim cüz kavramının açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Eski Medeni Kanun'un 619. maddesinde tanımlanan “mütemmim cüz” kavramı, yeni Medeni Kanun'un 684. maddesinde, “bütünleyici parça” ismiyle tanımlanmıştır. Söz konusu maddeye göre, bütünleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. Aynı maddede, bir şeye malik olan kimsenin o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olacağı belirtilmiştir. Buna göre belirtilen mahiyetteki kıymetlerin taşınmaz ile birlikte satılması durumunda satış kazancının % 75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Eski Medeni Kanun'da tanımlanan “teferruat” kavramı, yeni Medeni Kanun'un 686. maddesinde, “eklenti” ismiyle tanımlanmıştır. Söz konusu madde şöyledir.

“Bir şeye ilişkin tasarruflar aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar.

⁶¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 08.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/(1)-e-7225-17158 sayılı muktezası.

Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mallardır.

Eklenti asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.”

Buna karşılık münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu şekilde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makineler sabit istihsal vasıtası olarak değerlendirilemeyeceğinden, bunların satışından doğan kazancın istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

İrtifak hakları, başkalarına ait bir eşyayı kullanma ve ondan faydalanma yetkisini veren ve tapu siciline kayıt ile tesis olunan haklar olup aynı, şahsi ve karışık irtifak hakları olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Medeni Kanun'un 751. maddesi hükmü uyarınca aksi kararlaştırılmadıkça irtifak hakları başkalarına devredilebilir, mirasçılara geçer. Mezkur maddede ayrıca müstakil ve daimi üst hakkının sahibinin talebi üzerine tapu kütüğüne gayrimenkul olarak kaydedileceği, söz konusu hakkın en az 20 yıl süre ile tesis edilmesi durumunda sürekli nitelikte sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere taşınmaz üzerine tapuda tescil edilen irtifak haklarının taşınmaz olarak değerlendirilmesi ve irtifak hakkı satışından elde edilen kazancın, K.V.K.'nın geçici 28. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.⁶²

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun "Gayrimenkuller" başlıklı 269. maddesinde anılan Kanun uygulamasında gayrimenkul olarak değerlendirilecek iktisadi kıymetler tadadi olarak belirtilmiştir. Buna karşılık bahse konu istisna uygulaması açısından, sadece Medeni Kanun hükümlerine göre taşınmaz olarak nitelendirilen iktisadi kıymetler istisna uygulamasından yararlanabilecektir. Örneğin, V.U.K.'nın 269. maddesi hükmü uyarınca gemiler gayrimenkul mahiyetinde olmakla beraber, Medeni Kanun uygulamasında gemilerin taşınmaz olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle gemilerin satışından doğan kazancın diğer şartları haiz olunması durumunda dahi istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁶³

5.7.4.1.2. Yurt Dışında Bulunan Taşınmazlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiş, ancak, taşınmazların yurt içinde ya da yurt dışında bulunmaları gerektiğine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

İşletme aktiflerinde, yurt içinde bulunan taşınmazlar olabileceği gibi, yurt dışında bulunan taşınmazlar da olabilir. Kanun maddesinde özel bir belirleme yapılmadığı sürece bu tür taşınmazların satışından elde edilen kazançların % 75'inin belirtilen diğer şartların sağlanması halinde istisna kapsamına gireceğini düşünmekteyiz. Bu görüşümüzü doğrulayan bir açıklama Maliye Bakanlığı tarafından

⁶² Maliye Bakanlığı'nın 10.06.1996 tarih ve 49/4929-80/25437 sayılı muktezası,

⁶³ İstanbul Defterdarlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-Geç.28 sayılı muktezası

1997 yılında yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenen ve 5024 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar uygulanan, maliyet bedeli artırımına ilişkin açıklamaların yapıldığı 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, bahsedilen 38. maddede iştirak hissesinin tam mükellef kurumlara ait olması zorunluluğu bulunmadığından, tam mükellef kurumlara yanısıra yabancı kurumlara ait iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde de bunların maliyet bedelinin artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Aynı yorum tarzı, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi ile taşınmaz satışlarına tanınan istisna için de benimsenmelidir. Bu durumda, yurt dışında bulunan taşınmaz satışlarına istisna uygulanmaması için herhangi bir neden bulunmamaktadır.

5.7.4.1.3. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Yapılan Taşınmaz Satışları

Taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ilişkin olarak istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerektiğini yukarıda belirtmiştik. Taşınmazlarda, tapuda tescil işlemi yapılmadan mülkiyet karşı tarafa geçmeyeceğinden, satış vaadi sözleşmeleri ile yapılan satış işlemlerinden elde edilen kazancın belirtilen istisnadan faydalanabilmesi mümkün değildir. Bu hususla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen mukteza şu şekildedir;⁶⁴

"İlgi (a)'da kayıtlı dilekçeniz ve eklerinin incelenmesinde, ...Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, şirketinizin ...1999 tarihinde iktisap ettiği bir arsayı 2001 yılında ...Ticari ve Sınai Ürünler Paz. San. ve Tic. A. Ş. ile yaptığı "Düzenleme şeklinde arsa payı karşılığında hasılat paylaşımlı inşaat yapımı ve gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi" ile inşaat teminatı olmak üzere ilgili şirkete tapuda devrettiğini, ancak yapılan satış vaadi sözleşmesine istinaden tapuya şerh konulduğunu ve inşaat bitmediği için bu zamana kadar herhangi bir gelir elde edilemediğini, öte yandan sözleşmeden kaynaklanan bütün hak ve alacaklarının tamamını ... Giyim San. ve Tic. A. Ş. 'ne bedel karşılığı devir ve temlik edileceğini ve alacak devir ve temlikinin devir tarihi itibarıyla tapuya işletileceğini, bu işlemlerin kurumlar vergisi ve KDV 'den müstesna olup olmadığını sorduğunuz anlaşılmış olup, ilgi (b)'de kayıtlı yazımızda da belirtildiği üzere söz konusu dilekçenizde sorulan hususlar hakkında ..2007 tarihli ... sayılı yazımız ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş talep edilmiş olup, anılan yazımıza cevaben Makamlarından alınan ...2008 tarihli ... sayılı yazılarında,

"1- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi 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 kazançlarının % 75'lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

I Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı

⁶⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.04.2008 tarih ve KVK-5/1-e-7880 sayılı muktezası

istisnası" başlıklı bölümünde, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına yönelik ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu çerçevede, anılan şirketin "düzenleme şeklinde arsa payı karşılığında hasılat paylaşımlı inşaat yapımı ve gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinden kaynaklanan bütün hak ve alacaklarının .. Giyim San. ve Tic. A. Ş. 'ne devredilmesinden elde edilen kazançların, taşınmaz satışı olarak kabul edilmesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi çerçevesinde istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2- KDV Kanununun 17/4-r maddesinde; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Ancak ilgide kayıtlı yazınız eklerinin incelenmesinden; gayrimenkul değil bu gayrimenkul üzerindeki hak ve alacakların devir ve temlik edileceği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle söz konusu devir işleminin KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den müstesna tutulması mümkün bulunmadığından adı geçen şirketçe devir bedeli üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir." denilmektedir."

5.7.4.2. İştirak Hisseleri

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde hüküm altına alınan istisna uygulamasına konu olan iştirak hisseleri deyiminden;

- Anonim şirketlerin hisse senetlerinin,
- Limited şirketlere ait iştirak paylarının,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarının,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarının,

anlaşılması gerekmektedir.

5.7.4.2.1. Yurt Dışında Bulunan İştirak Hisseleri

Yukarıda açıklandığı üzere, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde özel istisna düzenlemesi mevcuttur. Anılan bentte holding şirketlerinin yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançlara ilişkin istisna düzenlemesi hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mezkur maddenin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde ise genel olarak kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. Anılan bent metninde yabancı kurumlara ait iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğine ilişkin olarak

herhangi bir düzenleme yapılmamış olduğundan anılan bent metninde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla yabancı kurumlara ait iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar da istisna uygulamasından yararlanabilecektir.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştirak hisselerinin satılmasından elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) ve (e) bentlerinde olmak üzere iki ayrı istisna düzenlemesi mevcuttur. Buna göre anılan maddenin (1/e) bendi uyarınca gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satılmasından doğan kazançların %75'i, beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmak kaydıyla kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Yabancı kurumların iştirak hisselerinin satılmasından elde edilen kazançlara ilişkin genel istisna uygulaması bu şekilde olmakla birlikte anılan maddenin (c) bendinde yer alan özel düzenleme uyarınca söz konusu bu iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olacağı durumlar da mevcuttur. Buna göre anılan bent uyarınca; kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, dar mükellef anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketler, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere anılan istisna uygulamasından sadece tam mükellefiyeti haiz holdingler yararlanabilecek olmakla birlikte, belirtilen şartların mevcut olmaması durumunda yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/c) bendi uyarınca istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır. Ancak bu durumda anılan maddenin (1/e) bendinde yer alan şartların mevcut olması durumunda, elde edilen satış kazancının %75'i pasifte özel bir fon hesabında tutulması kaydıyla istisna uygulamasına konu olabilecektir.⁶⁵

Örnek: Tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş.'nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %60'ı kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan 5 adet anonim şirkete ait iştirak hisselerinden oluşmakta olup, söz konusu şirketlerin her birinin sermayesine iştirak oranı %10'dan fazladır.

Mükellef kurumun söz konusu iştirak hisselerinden bir kısmını satışa konu etmesi durumunda, elde ettiği kazancın 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/c) bendinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü, anılan düzenleme uyarınca yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının dar mükellef anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşması gerekmektedir. Ancak, örneğimizde yer alan (A) A.Ş.'nin kazancın elde

⁶⁵ TEKİN, Cem; Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancına İlişkin Olarak İki Ayrı İstisna Düzenlemesi Mevcuttur, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220, Sayfa:72.

edildiği tarih itibariyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının sadece %60'ı kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan anonim şirketlere ait iştirak hisselerinden oluşmaktadır.

Bununla birlikte (A) A.Ş., aktifinde yer alan yabancı kurumlara ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış olduğu kazançlara ilişkin olarak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla %75 oranında istisna uygulamasından yararlanabilecektir.⁶⁶

5.7.4.3. Kurucu Senetleri

5520 sayılı K.V.K. ile 5422 sayılı K.V.K.'dan farklı olarak iştirak hissesi içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri de anılan e) bendi metninde ayrıca belirtilmek suretiyle söz konusu kıymetlerin satışından elde edilen kazançların % 75'inin kurumlar vergisinden istisna olacağı vurgulanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun "İntifa Senetleri" başlıklı 402. maddesi uyarınca daimi kurucuların adlarına çıkarılan, belli bir sermaye payını temsil etmeyen, şirketin yönetimine katılma hakkını vermeyen ve sadece şirket karına kısmen iştirak imkanı veren hisse senetleri kurucu hisse senetleri olarak adlandırılmaktadır.⁶⁷

5.7.4.4. İntifa Senetleri

5520 sayılı K.V.K. ile 5422 sayılı K.V.K.'dan farklı olarak iştirak hissesi içerisinde yer alan intifa senetleri de anılan e) bendi metninde ayrıca belirtilmek suretiyle söz konusu kıymetlerin satışından elde edilen kazançların % 75'inin kurumlar vergisinden istisna olacağı vurgulanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 298. maddesi uyarınca, genel kurul kararı ile belirli şartlar altında çeşitli hizmetler ve alacak karşılığı olarak verilen ve sermaye payına ilişkin herhangi bir değer taşımayan hisse senetleri ise intifa hisse senetleri olarak adlandırılmaktadır. Ancak, şirket kârından kanuni yedek akçe ayrıldıktan sonra bütün hisselerle ödenmiş sermayenin %5'i oranında kanuni birinci temettü ödenmeden, gerek imtiyazlı hisselerle, gerekse sermaye payını temsil etmeyen kurucu ve intifa hisse senetlerine özel temettü ödenmeyeceği gibi ödenebilecek miktarın da kalan kârın %10'unu geçmesi mümkün değildir.⁶⁸ Öte yandan intifa senetleri sahiplerine, azalık hakları verilemez; ancak, safi kazançta veya tasfiye neticesine iştirak yahut yeni çıkarılacak hisse senetlerini alma hakkı tanınabilir.

⁶⁶ TEKİN, Cem; Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancına İlişkin Olarak İki Ayrı İstisna Düzenlemesi Mevcuttur, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220, Sayfa:73.

⁶⁷ T.T.K.'nın 402. maddesi şu şekildedir;

"Madde 402: Umumi heyet, esas mukavele gereğince veya esas mukaveleyi değiştirerek, bedeli itfa olunan pay sahipleri, alacaklılar, kurucular veya bunlara benzer bir sebeple şirketle ilgili olanlar lehine intifa senetleri ihdasına karar verebilir.

İlk esas mukavelede derpiş edilmiş olmadıkça kurucular lehine intifa senetleri ihdas olunamaz.

İntifa senetleri sahipleri, 429-432 inci maddelere tabi bulunan bir heyet teşkil ederler. Şu kadar ki; intifa senetlerinin ihdası esnasında daha ağır hükümler konulmuş olmadıkça bu heyet kararlarını mevcudun mutlak ekseriyetiyle verir.

⁶⁸ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:29.

5.7.4.5. Rüçhan Hakları

Rüçhan hakkı; kurumların sermaye artırımında bulunması durumunda hissedarların artırılan yeni sermayeden payları oranında yeni hisse senedi alma hakkı olarak tanımlanabilir. Ayrıca, 26 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde pay sahipliği sıfatına bağlı kanuni yeni pay alma hakkı olarak tanımlanmıştır. Söz konusu rüçhan hakkı ile sermaye artırımında bulunan Şirketin ortağı, artırılan sermaye tutarından kendi payına isabet eden kısmını öncelikli olarak satın alma hakkına sahip olmaktadır. Anonim Şirketler tarafından ihraç edilecek hisse senetleri, kar payı kuponlarının yanı sıra, sahibine öncelikli pay alma hakkı tanıyan rüçhan hakkı kuponlarını da içermek zorundadır. Kurumların, hisse senetlerini ellerinde bulundurdukları kurumların sermaye artırımına gitmeleri durumunda, hisse senedini elinde bulunduran kurumlar, ortaklıkça belirlenen ve 15 günden az 60 günden fazla olamayacak yeni pay alma hakkının kullanım süresi içinde, yeni pay alma haklarını kullanabilecekleri gibi yeni pay alma hakkı sağlayan rüçhan hakkı kuponlarını satabilirler.

5.7.4.5.1. İstisnanın Uygulanabilmesi İçin Rüçhan Haklarının Kupona Bağlanmış Olması Zorunlu Değildir

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (5) numaralı bendinde, kurumların rüçhan hakkı **kuponlarının** satışından elde ettikleri kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmişti. Bu belirleme de uygulamada bazı sorunlara neden olmaktaydı. Bu kapsamda, bazı uygulayıcılar tarafından, kupona bağlı olmayan rüçhan hakları satışının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmekteydi.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, halka açık ortaklıklarda rüçhan hakkı kullanımı kupon teslimi ile mümkün olabilmektedir. Halka açık olmayan ortaklıklarda ise rüçhan hakları kupon bastırılmadan da kullanılabilir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinde “**rüçhan hakkı kuponları**” ifadesinin yerine “**rüçhan hakları**” ifadesi kullanılarak, halka açık olmayan ortaklıklarda kupona bağlanmayan rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların da istisna olacağı daha net bir ifade ile belirlenmiş ve uygulamada ortaya çıkan sorunlar bu Şekilde giderilmiştir.

5.7.4.5.2. 01.01.2006 – 21.06.2006 Tarihleri Arasında Satılan Rüçhan Haklarının Durumu

Yukarıda belirtildiği üzere, kurumların sahip oldukları rüçhan haklarını elden çıkarmalarından sağlamış oldukları kazançlara ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K.'da istisna uygulaması yer almakla birlikte yeni Kanunda söz konusu bu kazançlara ilişkin olarak ayrı bir istisna uygulamasına yer verilmemiştir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri rüçhan hakkı kupon satış kazançları ile ilgili olarak kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde özetle; kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda 01.01.2006 tarihi ile 21.06.2006 tarihleri arasında satılan rüçhan haklarından elde edilen kazançlar nedeniyle kurumlar vergisi ödenmesi mi gerekmektedir? Konuyu biraz daha açalım;

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (5) numaralı bendinde, kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir. Bu istisnanın uygulanmasında herhangi bir şart aranmamıştır. 5520 sayılı K.V.K.'da ise rüçhan haklarının satışına ilişkin istisna 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde düzenlenmiş ve istisna uygulanabilmesi, rüçhan haklarının en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurulması şartına bağlanmış ve bunların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının istisna olacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinin yürürlüğe giriş tarihi ve 5422 sayılı K.V.K.'nın yürürlükten kalkış tarihi bir arada düşünülünce şu sorunlar akıllara gelmektedir.

1. 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında eski K.V.K.'nın 8/5. maddesi uygulanacak ve rüçhan hakkı satışlarından elde edilen kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.
2. 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında eski K.V.K. uygulanamaz ve rüçhan hakkı satışlarından elde edilen kazancın tamamının kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

5520 sayılı K.V.K.'nın "Yürürlükten kaldırılan hükümler" başlıklı 36. maddesinde, 5422 sayılı K.V.K. ile ek ve değişikliklerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmektedir. Anılan Kanun'un 37. maddesi de yürürlük maddesi olarak düzenlenmiş ve maddede belirtilenler dışında kalan hükümlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Buna göre, 5520 sayılı K.V.K.'nın, 5422 sayılı K.V.K.'nın yürürlükten kalkacağını belirten 36. maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yürürlüğe girecektir. Başka bir deyişle 5422 sayılı K.V.K. 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkacaktır. Ayrıca, 5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı K.V.K. hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

Öte yandan yukarıda belirtildiği üzere, rüçhan hakkı satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının e) bendi, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda, 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan rüçhan haklarının satışından elde edilecek kazançta istisna uygulanamayacaktır. 5520 sayılı K.V.K.'nın düzenleniş tarzı bizleri bu kazançlar için istisna uygulanmaması gerektiği düşüncesine sevk etmektedir. Yasal mevcut düzenlemeler içerisinde 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan rüçhan hakkı satışları için istisna uygulanması mümkün gözükmemektedir. Ancak, Kanun koyucunun amacının bu olmadığı şüphesizdir, ortaya çıkan bu durum tamamen 5520 sayılı K.V.K.'nın düzenlenişindeki hatadan kaynaklanmaktadır.

Bu durumda ne yapmak gerekecektir. Söz konusu tarih aralığında, rüçhan hakkı satışı yapan mükellefler istisnadan yararlanamayacaklar mıdır? Bu durumda

olan mükellefler için 5520 sayılı K.V.K.'nın 36. maddesinde yapılan "3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır" hükmünü, belirtilen satış kazançları istisnası açısından, 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak bir hüküm olarak algılamaktan başka çare bulunmamaktadır.

Mükellef aleyhine öngörülen hükümlerin geriye doğru uygulanamayacağı, mükellef kurum iradesinin o zaman süresi içinde varolan yasalara bağlı kalınarak yapılmış olmasını yansıttığı, belki de böyle bir sınırlama ile karşılaşması halinde satış işlemini gerçekleştirmekten vazgeçmiş olunabileceğinin düşünülmesi gerektiği nedeniyle bu istisnanın kazancın tamamı için uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, kurumlar vergisi istisnası ile ilgili olarak yapılan yeni düzenlemelerden mükellef lehine olanların 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanacağını, aleyhe olanların ise geriye doğru uygulanmasının mümkün olmadığını düşünmek yerinde olacaktır.⁶⁹

5.7.4.5.3. Rüçhan Hakkı Kuponlarının Satışı Halinde Maliyet Bedelinin Tespiti

Sahip olunan bir hisse senedine ilişkin yeni pay alma kuponunun, hisse senedinden bağımsız olarak satışı halinde kupon maliyeti, mevcut hisse senetlerinin alış bedeli ile rüçhan hakkı kullanılarak alınan hisse senetleri için ödenen bedel (rüçhan hakkı kullanma maliyeti) toplamının, mevcut ve elde edilecek hisse senedi sayısına bölünmesi sonucu bulunacak tutarla, rüçhan hakkı kullanma fiyatı arasındaki farkın sermaye artırım oranıyla çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Bu durum şu şekilde formüle edilebilir;

$$\text{Kupon Maliyeti} = \frac{\text{Mevcut Hisse Senetlerini Alış Bedeli} + \text{Rüçhan Hakkı Kullanma Maliyeti}}{\text{Mevcut Hisse Senetleri Sayısı} + \text{Elde Edilecek Hisse Senetleri Sayısı}} - \text{Rüçhan Hakkı Kullanma Fiyatı} * \text{Sermaye Artırım Oranı}$$

Bununla birlikte kupon maliyetinin baz/referans fiyat formülleri kullanılarak aşağıdaki şekilde hesaplanması da mümkündür.

$$\text{Kupon Maliyeti} = \left(\frac{A + (B * C)}{1 + C} \right) - B * \%50$$

- A: Hisse senedi birim alış bedeli,
- B: Rüçhan hakkı kullanım fiyatı,
- C: Sermaye artırım oranı,

Diğer taraftan kupon maliyeti, hisse senedinin orijinal maliyetinden düşülerek elde tutulmaya devam edilen hisse senetlerinin maliyeti izlenebilecektir. Başka bir deyişle; elde tutulmaya devam edilen hisse senetlerinin maliyeti, hisse senedi bedelinden kupon maliyetinin indirilmesi sonucu kalan tutar olacaktır.

⁶⁹ KAVAK, Ahmet; a.g.m., Sayfa:59-60.

Örnek:

Bay (E), (Z) A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 1.000 adedini 01.07.2006 tarihinde 15.000 YTL ödemek suretiyle satın almış buna karşılık (Z) A.Ş., 21.12.2006 tarihinde % 50 oranında bedelli sermaye artırımına gitmiştir. Rüşhan hakkı kullanım fiyatı ise (Z) A.Ş. tarafından 3 YTL olarak açıklanmıştır.

Sermaye artırımını sonucu % 50 oranına karşılık gelen hisse senedi 500 adettir. Bay (E)'nin bedelli sermaye artırımını nedeniyle elde ettiği rüşhan hakkı kuponunu satması halinde rüşhan hakkı kuponu maliyeti $\{[(15.000+1.500) / (1.000+500)] - 3\} \times \%50 = 4$ YTL olacaktır. Bununla birlikte elde tutulmaya devam edilen hisse senetlerinin maliyeti ise $(15-4) = 11$ YTL olacaktır.

Bununla birlikte kupon maliyetinin baz/referans fiyat formülleri kullanılarak aşağıdaki şekilde hesaplanması da mümkündür.

$$\text{Kupon Maliyeti} = (\{[15+(3*\%50)]/(1+0,5)\}-3)*\%50$$
$$\text{Kupon Maliyeti} = 4 \text{ YTL}$$

5.7.5. Taşınmaz, İştirak Hissesi, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Ve Rüşhan Hakkı Satış Kazancı İstisnasının Şartları

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendine göre; taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüşhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için aşağıda açıklanan şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

5.7.5.1. Satışa Konu İktisadi Kıymetlerin En Az İki Tam Yıl (730 Gün) Süreyle Kurumun Aktifinde Kayıtlı Olması Gerekmemektedir

Satışa konu edilen; taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir. Örneğin, 15.11.2004 tarihinde iktisap edilmiş bir iştirak hissesi veya taşınmazın 15.11.2006 ve daha sonraki bir tarihte satılması durumunda, söz konusu satış işlemi sonucu ortaya çıkan kazancın % 75'i, kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Görüldüğü üzere istisna uygulaması için aranan iki yıllık süre, hesap dönemi itibariyle değil takvim günü itibariyle hesaplanacaktır.

Kurumların satışa konu ettikleri taşınmazların iktisap tarihi olarak, tapuya tescil tarihleri esas alınacaktır. Bununla birlikte gayrimenkulün tapuya tescil tarihi üzerinden 2 yıldan daha fazla bir süre geçmesine rağmen söz konusu gayrimenkul 2 yıldan daha az bir süre aktifte bulunduğu tespit edilmesi durumunda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.⁷⁰ Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza aşağıdaki gibidir.⁷¹

⁷⁰ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:112.

⁷¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, 13.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e-7271-20023 sayılı muktezası.

“..... vergi numarasında kayıtlıve Tic. A.Ş. tarafından Müdürlüğümüze hitaben verilen 28/09/2006 tarihli dilekçede; adı geçen şirketçe 02/07/2004 tarihinde İstanbul Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğü nezdinde yapılan açık arttırmayla satışa sunulan Hazineye ait gayrimenkulün vadeli satın alındığı, şirket adına tapuya tescil işlemi ise 03/03/2005 tarihinde gerçekleştiğinden söz konusu gayrimenkulün satılması halinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu sorulmakta olup, söz konusu husus hakkında Müdürlüğümüz görüşü aşağıda açıklanmaktadır.

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “İstisnalar” başlıklı 5.maddesinde; “(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

....

Bu maddenin gerekçesinde; “İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. 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. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.”ifadelerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, adı geçen şirketçe vadeli olarak alınan gayrimenkul iki yıldan fazla süredir şirketin aktifinde kayıtlı olsa dahi şirket adına tapuda tescil işlemi 03/03/2005 tarihinde yapıldığından, bu tarihten itibaren en az iki tam yıl geçmeden, (bu ay içinde) satılması halinde, satıştan elde edilen kazançtan dolayı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanılması mümkün değildir.”

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınacaktır.

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 alınarak 2 tam yıl aktifte bulundurma şartının gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilecektir.

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmının kurumlar vergisinden istisna olacağı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte

bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

5.7.5.2. Satıştan Elde Edilecek Kazancın, İstisnadan Yararlanan Kısımının Beş Yıl Süreyle Pasifte Özel Bir Fon Hesabında Tutulması Gerekmetedir

İstisna uygulamasının kapsamına dahil bulunan iktisadi kıymetlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Öte yandan istisna uygulamasından satışın yapıldığı dönem itibariyle yararlanılacağından, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, örneğin, 2006 yılında yapılan bir taşınmaz satışından elde edilen kazancın, 25.04.2007 tarihine kadar pasifte oluşturulacak özel bir fon hesabına alınması ve 2011 yılı sonuna kadar bu hesapta tutulması gerekmektedir.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümünde, kazancın fon hesabına alınmasına yönelik olarak şu açıklamalarda bulunulmuştur;

"Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir."

Ancak uygulamada bir kısım tereddütlerin ortaya çıkması nedeniyle 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yukarıdaki paragraf şu şekilde değiştirilmiştir.

“Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.”

Anılan tebliğ ile yapılan düzenlemeden de anlaşılacağı üzere istisna kapsamındaki iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kazançların istisnadan yararlanan kısmının, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınması gerekmektedir. Buna bağlı olarak istisna kazanç tutarı, dönem kurum kazancına dahil olacak daha sonra istisna tutarının ilgili satıra yazılması ve kurum kazancından indirilmesi suretiyle de istisna uygulamasından yararlanılmış olacaktır.

Öte yandan geçici vergi dönemleri itibarıyla istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için elde edilen satış kazancının fon hesabına alınması şartı aranmayacaktır. Buna karşılık istisna kazancın izleyen yılın başından kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınmaması durumunda, geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen geçici vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizleri de aranacaktır.

Öte yandan eskiden olduğu gibi 3 seri numaralı Genel Tebliğle yapılan değişiklik sonrasında da fon hesabına alınan kazancın, satışı izleyen 5. yılın sonuna kadar sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, veya işletmeden çekilmesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması durumunda, istisna uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna uygulamasının düzenlendiği e) bendinde, istisna 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 vergilerin ziyayı uğramış sayılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, örneğin, 2006 yılında yapılan ve 100 birim kazanç elde edilen bir taşınmaz satışından sonra pasifte özel bir fon hesabında tutulan satış kazancının 50 birimlik kısmının işletmeden çekilmesi halinde satış kazancının tamamı değil, sadece işletmeden çekilen 50 birimlik kısmı için vergi ziyayı

doğmuş sayılacak ve 2006 hesap döneminde istisnadan yararlanılan kısım için cezalı tarhiyat yapılacaktır.

Söz konusu bentte, beş yıllık süre içinde işletmenin tasfiyesi (5520 sayılı yeni K.V.K.'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı vurgulanmıştır.

Bilindiği gibi 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, istisnanın uygulanabilmesi için satış kazancının sermayeye ilave edilmesi gerekmekte idi. 5520 sayılı yeni K.V.K.'da bu şarta yer verilmemiş, bunun yerine satış kazancının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği belirtilmiştir.

5.7.5.3. Satış Bedelinin, Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Gerekmemektedir

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde hüküm altına alınan taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için varlığı aranan bir diğer şart; satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Belirtilen süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeli için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır. Satış bedelinin bir kısmının belirtilen süre içinde tahsil edilememesi halinde tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Örneğin, 2006 yılında maliyet bedeli 100 birim olan bir taşınmazın 200 birime satıldığını, satış bedelinin 100 biriminin 2007 yılında, 50 biriminin 2008 yılında, 50 biriminin de 2009 yılında tahsil edildiğini kabul edelim. Bu durumda, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar (2007 ve 2008 yıllarında) satış bedelinin sadece 150 birimlik kısmı tahsil edilmiş olacaktır. Dolayısıyla belirtilen süre içinde tahsil edilemeyen satış bedeli (2009 yılında tahsil edilen 50 birim) toplam satış bedelinin 1/4'ünü teşkil etmektedir. Bu durumda 2006 yılında yararlanılan 50 birimlik istisnanın 1/4'lük kısmı için vergi ziyayı doğmuş olacaktır. Ziyaa uğratılan 12,5 birimlik vergi, 2006 hesap dönemi için cezalı olarak tarh edilecektir.

Diğer taraftan söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği maddenin gerekçesinde açıklanmıştır. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca, kamulaştırma işlemine açılan bedel artırma davası sonucu mahkeme kararına göre tahsil edilen artırım bedelinin kanun maddesinde belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi halinde istisnadan yararlanması gerekmektedir.

5.7.5.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ve Kiralanmasıyla Uğraşılmalıdır

Genel olarak kurumların taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin olarak istisna uygulamasından yararlanmaları açısından faaliyet konularının herhangi bir önemi bulunmamasıyla birlikte esas faaliyet konusu menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir.

Aynı şekilde satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükelleflerin de söz konusu inşa ettikleri taşınmazların satış kazançları ile ilgili olarak da istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir. Bununla birlikte, maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar, anılan istisna uygulamasından yararlanabilecek, buna karşılık taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisna uygulamasına konu edilmeyecektir. Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir. Aynı şekilde, iştirak amacı olmayıp, ticari amaçla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da, elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

5422 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesinde, **menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti** ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmişti. Bu kapsamda gayrimenkul kiralama işinin, gayrimenkul ticareti olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılmakta ve bu konuda çeşitli ihtilaflar doğmaktaydı. Konuya ilişkin, eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, olarak yargıya intikal eden bir olayda verilen karar aynen aşağıdaki gibidir.

Özet: Davacı Şirketin Yıllar Önce Aldığı Gayrimenkul Üzerinde İnşaa Ettiği İşhanındaki Daireleri Kiraya Vermesinin Gayrimenkul Ticareti Olarak Adlandırılmayacağı, Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28 inci Maddesinden Yararlanmaya Engel Olmayacağı⁷²

“İstemin Özeti : Aktifine kayıtlı üç adet gayrimenkulün satışından elde edilen kazancı, Kurumlar Vergisi Kanununu geçici 28 inci maddesi uyarınca sermayesine ilave etmek suretiyle istisnadan yararlanması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 23.12.2003 günlü ve E:2003/1144, K:2003/2584 sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28 inci maddesinde, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu, gayrimenkul ticareti ile bilfiil uğraşan kurumların bu istisnadan yararlanamayacaklarının belirtildiği, gayrimenkul ticaretinden anlaşılması gerekenin gayrimenkul alım satım işi olduğu ve satışa konu gayrimenkulün ilgili kurum açısından ticari emtia niteliği taşıması gerektiği, davacı şirketin yıllar önce aldığı gayrimenkul üzerinde inşaa

⁷² Danıştay 4. Dairesi'nin, 26.10.2004 tarih ve E:2004/697, K:2004/2090 sayılı Kararı.

ettiği işhanındaki daireleri kiraya vermesi gayrimenkul ticareti olarak adlandırılmayacağı dolayısıyla, gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın sermayeye ilavesinin istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gerekçesiyle tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, davacı şirketin ticari amaçla aktifinde bulundurduğu gayrimenkulün satışından elde ettiği kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğini ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi'un Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'nun Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, isteminin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 26.10.2004 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

5520 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesinde ise **menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla** uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu belirtilerek taşınmaz kiralama işinin, taşınmaz ticareti olarak değerlendirilmesi gerektiği net olarak vurgulanmıştır. 5520 sayılı Kanunun yürürlükte olduğu dönemde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen muktezada da bu husus belirtilmiştir.⁷³

“İlgide kayıtlı dilekçenizle, ... İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi unvanlı Şirketinizin, ...Kollektif Şirketi .. ve Ortaklarının ..01/1977 tarihinde tescil edilen kararına göre anılan Kollektif Şirketin nevi değişikliği tescil edilerek kurulduğu, söz konusu Kollektif Şirkete genel müdürlük binası inşa edilmek üzere 1967 yılında bir arsa satın alındığı, müteakiben 1969

⁷³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.02.2008 tarih ve KVK-5/7944 sayılı muktezası.

yılında ihtiyacı karşılayan ve daha uygun koşullarla Bayrampaşa'da bir bina satın alındığı, ...İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin bugüne kadar hiç gayrimenkul inşaatı yapmadığı ve gayrimenkul alıp satmadığı, ana mevzuu olmasına rağmen inşaat malzemeleri ticareti de yapmadığı, fiilen ticarete başlanılmaması nedeniyle, geçen kırk (40) yıllık dönemde genel müdürlük binası olarak kullanılmak üzere satın alınan binanın kiralanmak suretiyle kira geliri elde edildiği, genel müdürlük binası inşa etmek üzere satın alınan, üzerinde bugüne kadar inşaat yapılmayan ve kiraya da verilmeyen arsanın satılmak istenildiği belirtilerek, bu satıştan elde edilen kazanç dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendiyle ihdas olunan istisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı hususundaki Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....
Anılan Tebliğin "5.6.2.3.4. **Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması**" başlıklı ayırımında ise; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu, istisna uygulamasının esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerli bulunduğu, ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmalarının mümkün olmadığı, satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olmasının da durumu değiştirmeyeceği, aynı durumun, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerli olduğu, ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabileceği; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının ise istisnaya konu edilmeyeceği vurgulanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde hüküm altına alındığı şekilde; Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin gerekçesinde; söz konusu istisnanın amacının; kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğu ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, istisnanın uygulanabilmesi için gerekli diğer şartların varlığından önce, bir taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışı gerçekleştiren kurumun ekonomik faaliyetine bir etkinlik kazandırıp kazandırmayacağını ve kurumun mali bünyesini güçlendirip güçlendirmeyeceğinin tayini önem arz etmektedir.

Ayrıca, yine madde bendinin gerekçesinde belirtildiği üzere, "**taşınmaz ticareti**", aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan

kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde buldukları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

*Şirketinizin fiilen ticarete başlamaması nedeniyle, 1969 yılında genel müdürlük binası olarak kullanılmak üzere satın alınan binanın geçen süreçte kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi, Şirketinizin taşınmaz ticareti ile uğraştığının bir göstergesi olup, anılan Tebliğin “5.6.2.3.4.” bölümündeki belirleme dikkate alındığında, **taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilmektedir.***

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri ve Tebliğ içeriğindeki açıklamalara ilaveten, madde gerekçesindeki belirlemelerin ve Şirketinizin taşınmaz ticareti ile uğraştığı yönündeki tespitimizin birlikte değerlendirilmesi neticesinde; 1967 yılında alınan ve bugüne kadar üzerine inşaat yapılmayan arsanın, taşınmaz ticaretiyle uğraşan Şirketinizin faaliyetinin yürütülmesine tahsis edilen bir taşınmaz olduğunun kabulü mümkün olmadığından, söz konusu arsanın satışından doğan kazanç dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendiyle ihdas olunan kurumlar vergisi istisnasından faydalanılması mümkün değildir.”

5.7.6. Holding Şirketlerinde İstisna Uygulaması

5422 sayılı K.V.K.'nın geçici 23., geçici 28. ve 8/12. maddelerinde düzenlendiği dönemlerde holding şirketleri tarafından iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisna uygulamasından yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu, ilgili kesimlerce yoğun olarak tartışılmıştı.

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinin gerekçesinde söz konusu bu durum ile ilgili olarak bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, anılan bendin gerekçesinde; istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacağı, 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 uygulanmasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin **(aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere)** iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca “11- Menkul Kıymetler” veya “24- Mali Duran Varlıklar” gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık

payları “11- Menkul Kıymetler” grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Anılan tebliğde, holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacakları, ancak, “24- Mali Duran Varlıklar” grubundaki hesaplarda izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların diğer şartların da sağlanmış olması halinde kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekmektedir.

5.7.7. Satış Kazancının Faydalı Kullanılmaması Halinde İstisna Uygulaması

Yukarıda belirtildiği üzere, istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, satış sonucu sağlanan likiditenin işletmenin mali yapısını güçlendirici şekilde kullanılmaması halinde istisna uygulanamayacaktır. Konuya ilişkin olarak madde gerekçesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

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 bölgesinden 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.

5.7.8. Sermaye Artırımı Nedeniyle Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli

Sermaye artırımı sonucu elde edilen hisse senetlerinin alış bedelinin tespitine ilişkin açıklamalar, 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yapılmıştır.

Kitabımızın bu bölümünde 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca sermaye artırımının kaynağına bağlı olarak edinilen bedelsiz hisse senetlerinin maliyet bedellerinin nasıl belirleneceği örnekler yardımıyla ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Bu açıklamalar hisse senetleri satışında kazanç tutarının ne şekilde hesaplanacağı konusunda yardımcı olacaktır.

5.7.8.1. Sermaye Yedeklerinin Sermayeye Eklenmesi Dolayısıyla Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli

Buna göre şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımını

dolayısıyla alınan hisse senetlerinin alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedelinin, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

Sermaye Yedeklerinin Sermayeye İlave Edilmesinden Sonra Elde Edilen Hisse Senetlerinin Alış Bedeli	=	$\frac{\text{Daha Önce Sahip Olunan Hisse Senetleri Alış Bedeli}}{\text{Toplam Hisse Senedi Sayısı}}$
--	---	---

Örnek :

Bay (A), 03.07.2006 tarihinde (B) A.Ş. hisse senetlerinin 1.000 adedini toplam 45.000 YTL bedel ödemek suretiyle satın almıştır. (B) A.Ş., 09. 11.2006 tarihinde tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak suretiyle %50 oranında sermaye artırımına gitmiş ve Bay (A)'ya bu işlem dolayısıyla 500 adet hisse senedi verilmiştir.

Bu durumda Bay (A)'nın sermaye artırımını sonrasında sahip olduğu her bir hisse senedinin alış bedeli, ödenen 45.000 YTL'nin sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle $(45.000/1.500 =)$ 30 YTL olarak belirlenecektir.

5.7.8.2. Kar Yedeklerinin Sermayeye Eklenmesi Dolayısıyla Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli

Sermaye şirketlerinin kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

Kar Yedeklerinin Sermayeye İlave Edilmesi Sonucu Elde Edilen Hisse Senetlerinin Alış Bedeli	=	$\frac{\text{Daha Önce Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Alış Bedeli + Yeni Alınan Hisse Senetlerinin İtibari Değeri}}{\text{Toplam Hisse Senedi Sayısı}}$
---	---	--

Örnek:

Bay (A), 03.07.2006 tarihinde nominal bedeli 2 YTL olan (B) A.Ş. hisse senetlerinden toplam 4.000 YTL ödemek suretiyle 1.000 adet (birim alış bedeli 4 YTL) almıştır. (B) A.Ş., 19.12.2006 tarihinde tamamı kar yedeklerinden karşılanmak üzere %50 oranında sermaye artırımına gitmiş ve Bay (A)'ya bu işlem dolayısıyla 500 adet hisse senedi vermiştir.

Sermaye artırımından sonra Bay (A)'nın sahip olduğu her bir hisse senedinin alış bedeli, 1.000 adet hisse senedi alımında ödenen 4.000 YTL ile sermaye artırımını dolayısıyla alınan hisse senetlerinin itibari değerinin $[(500 \times 2 =) 1.000 \text{ YTL}]$ toplamının toplam hisse senedi sayısına $[(1.000 + 500) = 1.500]$ bölünmesi suretiyle $[(4.000 + 1.000) / 1.500 =]$ 3,33 YTL olarak belirlenecektir.

5.7.8.3. Bedelli Sermaye Artırımı Sonucu Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Alış Bedeli

Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli ile yeni alınan hisse senetleri için ödenen toplam bedelin, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

Bedelli sermaye artırımına gidilmesi sonucu elde edilen hisse senetlerinin alış bedeli de kar yedekleri kullanılarak sermaye artırımına gidilmesi sonucu elde edilen hisse senetlerinin alış bedeli gibi tespit edilmektedir. Ancak, burada yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamı yerine yeni alınan hisse senetleri için ödenen bedel toplamı dikkate alınmaktadır.

Rüçhan Hakkı Kullanılarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Alış Bedeli	=	$\frac{\text{Daha Önce Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Alış Bedeli + Yeni Alınan Hisse Senetleri İçin Ödenen Bedel}}{\text{Toplam Hisse Senedi Sayısı}}$
--	---	--

Örnek:

Ayşe Yıldız, (Y) A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 1.000 adedini 01.02.2006 tarihinde 7.500 YTL ödemek suretiyle satın almıştır. (Y) A.Ş., 01.09.2006 tarihinde % 30 oranında rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle bedelli sermaye artırımına gitmiş ve rüçhan hakkı kullanım fiyatını 1 YTL olarak açıklamıştır.

Ayşe Yıldız, rüçhan hakkını kullanmak suretiyle elde ettiği % 30 oranına karşılık gelen 300 adet hisse senedini 300 YTL ödeyerek iktisap etmiştir.

Ayşe Yıldız'ın, (Y) A.Ş.'nin sermaye artırımı dolayısıyla elde etmiş olduğu hisse senetlerinin alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli ile yeni alınan hisse senetleri için ödenen bedel toplamının, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre Ayşe Yıldız'ın sahip olduğu hisse senetlerinin birim fiyatı şu şekilde olacaktır;

$$7.500 + 300 = 7.800 \text{ YTL}$$

$$7.800 / 1.300 = 6 \text{ YTL}$$

5.7.9. Bir Tartışma: 2006 ve 2007 Yılında Yapılan Hisse Senedi Satışlarının Tamamı İstisnadır

Yukarıda açıklandığı üzere, açıklandığı üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar

kurumlar vergisinden istisnadır. Her iki istisna uygulaması arasındaki en önemli fark ise 01.01.2006 tarihinden önce elde edilerek sermayeye ilave edilen kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte bu tarihten sonra elde edilen kazançların pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kısmının sadece %75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak bizce, G.V.K.'nın geçici 67. maddesinin (10) ve (16) numaralı fıkralarında yer alan düzenlemeler uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006-2007 yılları arasında bir kısım iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağladıkları kazançların vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacak ve buna bağlı olarak söz konusu bu kazançların %75'i değil tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.⁷⁴ Konuya ilişkin düşüncelerimiz aşağıda açıklanmıştır.

5.7.9.1. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesinde Yer Alan Düzenlemeler

Bilindiği üzere, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak ve 2006-2015 yılları arasında uygulanmak üzere menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden bankalar, aracı kurumlar ve menkul sermaye iradını ödeyenlerce tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Tevkifat uygulaması açısından geliri elde eden gerçek veya tüzel kişi ya da tam ya da dar mükellefiyeti haiz olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilecek anılan mahiyetteki kazanç ve iratlar üzerinden de tevkifat yapılacaktır.

Bununla birlikte anılan maddenin (10) numaralı fıkrasında ise özetle; 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan her nev'i tahvil ve hazine bonoları dışında kalan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde mezkur maddenin (16) numaralı fıkrasında ise anılan madde kapsamına girmeyen ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan tevkifat uygulaması kapsamındaki menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları ise mezkur maddenin (13) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bu kapsamda olmak üzere Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılmasından 2006-

⁷⁴ TEKİN, Cem; Kurumların 2006 ve 2007 Yıllarında Elde Ettikleri İştirak Hissesi Satış Kazançlarının Tamamı İstisnadır, Vergi Sorunlar Dergisi, Aralık 2006, Sayı:219.

2015 yılları arasında sağlanan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın anılan Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

5.7.9.2. 2006-2007 Yıllarında Elde Edilen İştirak Hissesi Satış Kazançlarının Durumu

Yukarıda açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 21.01.2006 tarihinden itibaren iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançların pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kısmının %75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (13) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar üzerinden anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca işleme aracılık eden bankalar, aracı kurumlar ya da Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar tarafından tevkifat yapılacaktır.

Bununla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (10) ve (16) numaralı fıkralarında yer alan özel düzenlemeler uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin (anonim şirket hisse senetlerinin) elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır. Bu nedenle söz konusu bu kazançlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Aynı şekilde 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ilişkin olarak 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinin geçerli olması gerekmektedir. Anılan bent uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanacak kazançların tamamı belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Dikkat edileceği üzere anılan düzenleme uyarınca sadece 2 tam yıl süreyle işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar istisna kapsamında bulunduğundan 2006 ve 2007 yıllarında elden çıkarılan ve istisna uygulamasının kapsamına dahil bulunan iştirak hisseleri, 31.12.2005 tarihinden önce iktisap edilmiş olanların olacağı tabiidir. Doğal olarak 31.12.2005 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin 2008 ve daha sonraki dönemlerde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde istisna uygulamasına konu olacaktır.⁷⁵

Buna karşılık kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap ederek 2 tam yıl süreyle işletme aktiflerinde kayıtlı bulunan menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde istisna uygulaması geçerli olacaktır.

Her ne kadar 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde 21.06.2006 tarihinden itibaren elde edilecek iştirak hissesi satış kazançlarının %75'inin kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmış olsa da 2006 ve 2007 yıllarında elden çıkarılan menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin (anonim şirket hisse

⁷⁵ TEKİN, Cem; Kurumların 2006 ve 2007 Yıllarında Elde Ettikleri İştirak Hissesi Satış Kazançlarının Tamamı İstisnadır, Vergi Sorunlar Dergisi, Aralık 2006, Sayı:219.

senetleri) elden çıkarılmasından sağlanan kazançların tamamı (söz konusu hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olmaları nedeniyle) 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı fıkrası hükümlerine tabi olmak suretiyle kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Doğal olarak söz konusu bu mahiyetteki iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde yer alan düzenlemelere tabi olması, istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için anılan bentte yer alan şartların mevcut olması koşuluna bağlı olacaktır. Buna göre; 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin bu tarihten sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için;

- Söz konusu iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle (730 gün) aktifte kayıtlı olması,

- Satıştan doğan kazancın satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar sermayeye ilave edilmesi, (Sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlar açısından sermayeye ilave şartı aranmaz, bu kazançların pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.)

gerekmektedir. Aksi takdirde sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından 2006 ve 2007 yıllarında elde edecekleri kazançların;

- Sermaye şirketi niteliğini haiz tam mükellef kurumlar tarafından sermayeye ilave edilen kısmının,

- Sermaye şirketleri dışındaki tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumlar tarafından pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kısmının,

tamamı, 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükelleflerinin menkul kıymet niteliğini haiz olmayan iştirak hisselerinin (anonim şirket hisse senetleri dışında kalan iştirak payları) en az 2 tam yıl süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ilişkin istisna uygulaması 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde yer alan usul ve esaslara tabi olacaktır. Başka bir deyişle söz konusu bu mahiyetteki iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kısmının %75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır.⁷⁶

5.7.10. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu

⁷⁶ TEKİN, Cem; Kurumların 2006 ve 2007 Yıllarında Elde Ettikleri İştirak Hissesi Satış Kazançlarının Tamamı İstisnadır, Vergi Sorunlar Dergisi, Aralık 2006, Sayı:219.

5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenlemeler sonrasında, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinin katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi ve tapu ve kadastro harçları karşısındaki durumunu, ilgili Kanunlarda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, eski düzenlemeler ile kıyaslayarak aşağıda anlatacağız.⁷⁷

5.7.10.1. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinde KDV İstisnası

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesi ile iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimleri için kurumlar vergisi istisnasına bağlı katma değer vergisi istisnası uygulanmaktaydı. 5422 sayılı K.V.K.'nın geçici 28 ve 29. maddelerinin uygulama sürelerinin 31.12.2004 tarihi itibarıyla sona ermesi nedeniyle, 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulanma şansı kalmayan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibiydi.

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi ile geçici 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir.”

Yukarıda belirtildiği gibi, 5422 sayılı K.V.K.'nın geçici 28 ve 29. maddelerinin uygulama sürelerinin 31.12.2004 tarihi itibarıyla sona ermesi ile iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi istisnası, 5281 sayılı Kanun ile 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 12 numaralı bendinde, 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yeniden düzenlenmiş ve bu şekilde istisna kalıcı hale getirilmişti. Bu düzenlemeye paralel olarak aynı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinde, 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, iştirak hissesi ve gayrimenkul satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler için katma değer vergisi istisnası ihdas edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasına 5281 sayılı Kanun ile eklenen (r) bendi aynen aşağıdaki gibidir.

“r) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak

⁷⁷ KARTALOĞLU Emre; 5520 sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi Ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007 Sayı:221, Sayfa:94.

hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin amacı, madde gerekçesinde belirtildiği üzere, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırmaktır. 5520 sayılı K.V.K.’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte K.D.V.K.’nın yukarıda bahsedilen hükmünde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Söz konusu istisna uygulaması, eski düzenleme ile olan benzerlik ve farklılıkları göz önünde bulundurularak aşağıdaki başlıklar altında anlatılacaktır.

5.7.10.1.1. KDV İstisnasından Yararlanacak Mükellefler

5281 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4. maddesine eklenen (r) bendinin birinci fıkrasından anlaşılacağı üzere, 2 çeşit devir ve teslim için katma değer vergisi istisnası getirilmiştir. Bunlardan birincisi, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, ikincisi ise, bankalara borçlu olanların veya bunların kefillerinin borçlarına karşılık yaptıkları iştirak hissesi veya gayrimenkul devir ve teslimleridir.

Bu devir ve teslimlerin birincisini gerçekleştirerek istisnadan yararlanacakların, kurumlar vergisi mükellefleri olduğu, kanun hükmünde açık olarak belirtilmiştir. O halde, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkulleri satış suretiyle devir ve teslim eden kurumlar vergisi mükellefleri, bu teslim nedeniyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır. Ayrıca, teslimi yapan kurumlar vergisi mükellefinin, tam veya dar mükellef olmasının istisna uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-r bendinin, 01.01.2005 tarihi itibarıyla uygulanma şansı kalmayan geçici 10. maddeden en önemli farkı, **düzenlemenin kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak yapılmasıdır.** Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 10. maddesi hükmünde 5422 sayılı K.V.K.’nın geçici 28. maddesi hükümlerine atıf yapılarak istisna uygulamasının şartları belirleniyordu. Bu nedenle, eski uygulamada yalnızca tam mükellef kurumlar istisnadan yararlanabiliyordu. Yeni düzenlemeye göre ise, tam mükellef kurumların yanı sıra dar mükellef kurumlar da katma değer vergisi istisnasından yararlanacaklardır.⁷⁸

Öte yandan, bankalara borçlu olanların veya bunların kefillerinin, kurumlar vergisi mükellefi olması gibi bir şart Kanun’da yer almamaktadır. **O halde, bankalara**

⁷⁸ 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi hükmü ile de aynı esas benimsenerek, tam mükellef kurumlar gibi dar mükellef kurumların da iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanmaları sağlanmıştır.

borçlu olanların veya bunların kefillerinin gelir vergisi mükellefi olması halinde de istisna uygulanabilecektir.

- Bankalara Borçlu Olan Kurumlara İpotek Verenler ile TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerinin ve İpotek Verenlerin Katma Değer Vergisi İstisnasından Yararlanmaları Mümkün mü?

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya **Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na** borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve **ipotek verenlerin** sahip oldukları taşınmaz, iştirak hisseleri satışlarının % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. K.D.V.K.'nın 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinde ise, **bankalara borçlu olanların ve kefillerinin** katma değer vergisi istisnasından yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Bu durumda 5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenlemeler sonrasında, bankalara ve TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek verenler kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecekken, TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek verenler katma değer vergisi istisnasından faydalanamayacaklardır. Çünkü, K.D.V.K.'da istisna **sadece bankalara borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri** için istisna düzenlenmiştir. Dolayısıyla, TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve hem bankalara hem de TMSF'ye borçlu olan kurumlara ipotek verenlerin katma değer vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.⁷⁹

Diğer taraftan, eski düzenlemede olduğu gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4/r bendinde de iştirak hissesi ve gayrimenkullerin ticaretini yapanların **ticaret amacıyla** elde ettikleri bu mevcutların devir ve teslimi istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, esas faaliyeti menkul ve gayrimenkul ticareti olan mükelleflerin bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışı sonucu gerçekleşecek teslimlerinin istisnadan yararlanması mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurumun envanterinde duruyor olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum satmak üzere gayrimenkul inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine, tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmaktadır. Benzer düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da yapılmıştır.

5.7.10.1.2. İştirak Hissesi ve Gayrimenkulü 2 Yıl Aktifte Bulundurma Şartı

İstisna, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hissesi ve gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve tesliminde uygulanabilecektir. İstisnanın uygulanabilmesinin temel şartı, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin asgari iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olmasıdır. Bu yönüyle 5520

⁷⁹ KARTALOĞLU Emre; 5520 sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi Ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007 Sayı:221, Sayfa:97.

sayılı K.V.K.'da yer alan istisna düzenlemesi ile K.D.V.K.'da yer alan istisna düzenlemesi paralellik arz etmektedir.

Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin müzayede yoluyla yapılanlar dahil devir ve teslimleri ise mali sektörün özelliği göz önüne alınarak bu şartın dışında tutulmuştur.

5.7.10.1.3. Satış İşlemi

İstisna, "satış" yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimler için uygulanabilecektir. Bağış ve hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Gayrimenkuller açısından satış işlemi özellik arz etmektedir.

Bir gayrimenkul satışından bahsedilebilmesi için, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre gayrimenkul olarak tanımlanan bir maddi kıymetin olması; bu gayrimenkul veya gayrimenkulun üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin de kurum adına tapuda tescil edilmiş olması gerekir. Dolayısıyla, örneğin; henüz cins tashihi ve kurum adına tescili yapılmamış bir binanın satışı suretiyle yapılan devir ve teslim, binanın bağımsız bir birim olarak veya üzerinde bulunduğu arsa ya da arazinin kurum adına tescili yapılmadan gerçekleşecek satışlarda istisna uygulaması söz konusu olmayacak, kurum adına tescil yapıldıktan sonra yapılacak satışlar istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Aynı şekilde, fiiliyatta çeşitli nedenlerle tapuda tescilin kurum adına yapılmasında gecikmeler olabilmektedir. Fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olunduğu, yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahutta resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilen ancak, çeşitli nedenlerle tapu kaydında gecikmelerin söz konusu olduğu gayrimenkuller ile gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü mahiyetindeki değerlerin satışından doğacak kazançlar da bu istisna kapsamda değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, gayrimenkullerde mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmesine dayanan işlemlerde tapuda tescil gerçekleşinceye kadar istisna uygulanamayacaktır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde "gayrimenkul" terimi yerine "taşınmaz" terimi kullanılmıştır. Maddenin gerekçesinde ise istisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olarak açıklanmıştır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

Burada bir başka hususa dikkat etmek gerekmektedir. 5281 sayılı Kanun ile ihdas edilen katma değer vergisi istisnasının amacı, madde gerekçesinde belirtildiği üzere, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırmaktır. 5520 sayılı K.V.K.'da da istisna aynı amaçlar için ihdas edilmiştir. İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına kurumlar vergisi istisnasını kalıcı

hale getiren 5281 sayılı Kanun'un gerekçesinde yapılan açıklamalar aynen aşağıdaki gibidir.

“İstisna uygulanabilmesi için, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman imkanlarını artıracığından istisna uygulanması kapsamında bulunmaktadır. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemleri ise istisna uygulaması açısından satış hükmünde değildir.”

Yukarıda belirtildiği gibi, iştirak hissesi ve gayrimenkul devir ve teslimlerine tanınan katma değer vergisi istisnası, kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak düzenlenmiştir. Ancak, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nu ve gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nu, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırmak amaçları ile ihdas edilmişlerdir. Bu nedenle, katma değer vergisi istisnası açısından da iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmeyeceğini, ancak, bu kıymetlerin borç karşılığı takasında istisnanın uygulanacağını düşünmekteyiz.⁸⁰

5.7.10.1.4. Satıştan Doğan Kazancı Sermayeye Ekleme Şartı

Yukarıda pek çok defa belirtildiği üzere, 5281 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendinde, kalıcı hale getirilen iştirak hissesi ve gayrimenkul devir ve teslimlerine uygulanan katma değer vergisi istisnası, gerek 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (129 numaralı bendinde gerekse 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi istisnasından bağımsız bir şekilde işler hale getirilmiştir.

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8/12. bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için satış sonucu doğacak kazancın, sermayeye eklenmesi gerekmekteydi. 5520 sayılı yeni K.V.K.'da ise sermayeye ilave şartına yer verilmemiş, ancak, istisnadan yararlanabilmek için satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmek için ise böyle bir şart bulunmamaktadır. Dolayısıyla, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinde, satıştan doğan kazancın pasifte özel bir fon hesabında tutulması zorunluluğu olmaksızın, katma değer vergisi istisnasından yararlanılabilecektir.

⁸⁰ KARTALOĞLU Emre; 5520 sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi Ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007 Sayı:221, Sayfa:99.

5.7.10.2. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimleri Sonucu Lehe Alınan Paralarda BSMV İstisnası

5281 sayılı Kanunun 39. maddesinde yapılan düzenleme ile yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesi ile geçici 29. maddesinin (6) numaralı bendinde yer alan banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin istisna hükümleri, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 29. maddesinde düzenlenerek Gider Vergileri Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir.

5281 sayılı Kanun ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesine eklenen (v) bendi aynen aşağıdaki gibidir.

*"v) **5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun** 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar,"*

5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Gider Vergileri Kanunu'nda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanun'da 5422 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesine yapılan atıf devam etmektedir. Bu durum, akıllara 5520 sayılı K.V.K.'nın uygulamaya başlamasıyla birlikte istisna kapsamında lehe alınan paralar üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanması gerekip gerekmediği sorusunu getirmektedir.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın tamamı incelendiğinde akılları karıştıran bu sorunun yersiz olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, 5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıfların, **ilgili olduğu maddeler itibarıyla** 5520 sayılı Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesinin (v) bendi ile 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8/12 maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde ettikleri kazançla ilişkin istisna hükümlerine atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Gider Vergileri Kanunu'nda yapılan bu atfın, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesine göre, aynı Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde düzenlenen istisnalara yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir.⁸¹

Bu durumda, 5520 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde belirlenen şartlara uygun gayrimenkul ve iştirak hissesi teslimleri nedeniyle lehe alınan paralar için banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanmayacaktır.

⁸¹ KARTALOĞLU Emre; 5520 sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi Ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007 Sayı:221, Sayfa:100.

5.7.10.3. İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimleri Sonucu Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi İstisnası

Yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesi ile geçici 29. maddesinin (6) ve (7) numaralı bentlerinde damga vergisine ilişkin herhangi bir istisna hükmü yer almamaktaydı. Ayrıca, Damga Vergisi Kanunu'nda da iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimleri için düzenlenen kağıtlara uygulanacak bir damga vergisi istisnası bulunmamaktaydı. Nitekim, 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, söz konusu kanun hükümlerinde, damga vergisine ilişkin istisna yer almadığı ve bu nedenle, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimleri ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Ancak, 5281 sayılı Kanunun 8. maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'nun, (2) Sayılı Tablosunun, "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" bölümüne eklenen (35) numaralı fıkra ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edilmeleri sağlanmıştır. Damga Vergisi Kanunu'na 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hüküm aynen aşağıdaki gibidir.

*"35. **5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun** 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar."*

5520 sayılı K.V.K.'nin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Gider Vergileri Kanunu'nda olduğu gibi Damga Vergisi Kanunu'nda da herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanunda 5422 sayılı K.V.K.'nin 8/12. maddesine yapılan atıf devam etmektedir. Bu durum, akıllara, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nin uygulamaya başlamasıyla birlikte istisna kapsamında yapılan satışlar nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmasına gerek olup olmadığı sorusunu getirmektedir.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nin tamamı incelendiğinde akılları karıştıran bu sorunun yersiz olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nin geçici 1. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla 5520 sayılı Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı eski K.V.K.'nin 8/12 maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde ettikleri kazançla ilişkin istisna hükümlerine atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan bu atfın, 5520 sayılı K.V.K.'nin geçici 1. maddesine göre, aynı Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde düzenlenen istisnalara yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir.⁸²

⁸² KARTALOĞLU Emre; 5520 sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi Ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007 Sayı:221, Sayfa:101.

Bu durumda, 5520 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde belirlenen şartlara uygun gayrimenkul ve iştirak hisseleri teslimleri nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

5.7.10.4. Gayrimenkul Teslimleri Sonucunda Yapılacak Tescil İşlemlerinin Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu

Yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde ve geçici 29. maddesinin (6) numaralı bendinde, bu maddeler kapsamında yapılacak tescil işlemlerinin tapu ve kadastro harcından istisna olduğu belirtilmiştir. Tapu ve kadastro harcı istisnası uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin III/C bölümünde yapılmıştır.

5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrasında, gerek 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12. maddesinde, gerekse 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yapılan değişikliklerde, kurumlar vergisi istisnası kapsamında gerçekleştirilecek gayrimenkul teslimleri sonucunda yapılacak tescil işlemlerinin tapu ve kadastro harcından istisna olacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Aynı şekilde 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde de kurumlar vergisi istisnası kapsamında gerçekleştirilecek gayrimenkul teslimleri sonucunda yapılacak tescil işlemlerinin tapu ve kadastro harcından istisna olacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Bu durumda, 5520 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcına tabi tutulacaktır.

5.7.11. Taşınmazlar İle İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır. Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve

benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

5.7.12. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşvikidir. Bu açıdan bakıldığında ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalması gerekmektedir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisnanın söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca anılan tebliğde, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

5.7.13. İstisna Kapsamındaki Satış Kazancının Hesaplanmasında Faiz, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu

Vadeli olarak satılan taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satış bedelinin yabancı para cinsinden belirlenmesi durumunda, satış tarihi ile vade tarihindeki yabancı para kurunda meydana gelen değişimle bağlantılı olarak kur farkının ortaya çıkması mümkündür. Doğal olarak vade tarihinde tahsil edilen tutar, yabancı para tutarı ile yabancı para kurunun çarpılması sonucu ortaya çıkacak tutar olacaktır. Buna göre yabancı para cinsinden vadeli olarak satılan sayılan kıymetlere ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkına isabet eden tutar açısından istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususlarında uygulamada bir kısım ihtilaf çıkmaktadır.

Bu konu ile ilgili olarak, 5422 sayılı K.V.K.’nın uygulandığı dönemde verilen bir muktezada, söz konusu kur farklarının da istisna uygulamasından yararlanılabileceği belirtilmiş olup anılan mukteza şu şekildedir;⁸³

“Olayda, şirketinizin inşaat taahhüt işleriyle iştirak ettiği belirtilerek aktifinizde uzun yıllardan beri yer alan iştirak hisselerinin bir kısmının peşin, bir kısmının ise vade tarihi 1998 yılı içinde olmak üzere dövize dayalı emre muharrer senet karşılığında satıldığı belirtilerek bu senetlerin tahsilinde doğan kur farklarının da sermayeye ilavesi halinde kurumlar vergisinden müstesna tutulup tutulmayacağı sorulmaktadır.

⁸³ Maliye Bakanlığı’nın 16.11.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.50-5011-147/41370 sayılı muktezası,

Şirketinizin aktifinde en az iki tam yıl süre ile yer almak şartıyla iştirak hisselerinin 31 Aralık 1998 tarihine kadar satışı ve bu satıştan doğan kazancın 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanan sürede sermayeye ilave edilmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Satış nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan ve vade farkı niteliğinde bulunan kur farkları da 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen geçici 23.maddesindeki istisnadan yararlanacaktır.”

Yine aynı konuya ilişkin olarak yargı organı tarafından verilen bir karar aynen aşağıdaki gibidir.

Özet: İştirak Hisselerinin Bir Kısmının Döviz Cinsinden Vadeli Çek Karşılığında Satılması Sonucu Çekin Tahsilatından Doğan Kur Farklarının Sermayeye İlavesi Şartıyla Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 23/A Maddesi Uyarınca Kurumlar Vergisinden Müstesna Olacağı⁸⁴

“İstemin Özeti : 1998 yılında iştirak hisseleri satışından elde ettiği kazancını Kurumlar Vergisi Kanununun 23/a maddesi uyarınca kurum sermayesine ekleyen davacı adına satış karşılığı aldığı döviz cinsinden vadeli çeklerin tahsil edilmesi nedeniyle elde ettiği kur farklarını istisna kapsamında olmadığı ileri sürülerek ikmalen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış ağır kusur cezası kesilmiştir. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; olayda, inşaat ve taahhüt işleri ile uğraşan davacının aktifinde yer alan iştirak hisselerinin bir kısmının peşin bir kısmının ise vade tarihi 1998 yılı içinde dolmak üzere döviz cinsinden vadeli çek karşılığında satıldığı, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü madde hükümlerine göre, şirket aktifinde en az iki yıl yer alan iştirak hisselerinin 31.12.1998 tarihine kadar satışı ve bu satıştan doğan kazancın belli edilen sürede sermayeye ilavesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulduğundan, satış nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan kur farklarında 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla geçici 23 üncü madde kapsamında istisnadan yararlanacağıının açık olduğu bu durumda davacı tarafından iştirak hisselerinin bir kısmının döviz cinsinden vadeli çek karşılığında satılması sonucu çekin tahsilinden doğan kur farkları kurumlar vergisinden müstesna tutulmayarak ikmalen yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare yapılan tarhiyatta usul ve yasaya aykırılık bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

⁸⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin, 12.12..2002 tarih ve E:2001/4085, K:2002/3793 sayılı Kararı.

Tetkik Hakimi'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'nın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 12.12.2002 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirlerin, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınmasının mümkün olmadığı, döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği anılan tebliğde vurgulanmıştır. Belirtilen tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

Örnek: İşletme aktifinde 1.000.000 YTL maliyet bedelli taşınmaz, 10 Temmuz 2006 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle vadeli olarak satılmıştır. Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup;

- 500.000 ABD Doları 10 Temmuz 2007,
 - 500.000 ABD Doları da 10 Temmuz 2008 tarihinde tahsil edilecektir.
- (Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 1,5.- YTL olarak varsayılmıştır.)

Buna göre,

Satış bedeli 1.500.000 x 1,5 = 2.250.000 YTL
Satış kazancı 2.250.000 – 1.000.000 = 1.250.000 YTL
İstisna kazanç tutarı .. 1.250.000 x %75 = 937.500 YTL
Fona alınacak kazanç tutarı, 937.500 YTL olacaktır.

Döviz üzerinden yapılan bu satışta, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan artış veya azalışlar istisna kazanç tutarını etkilemeyeceği gibi fonda tutulan kazanç tutarını da değiştirmeyecektir.

5.7.14. Satış İşleminin Zararla Sonuçlanması Halinde, Bu Satışa İlişkin Zararların (Giderlerin) Kurum Kazancından İndirilmesi Mümkün Müdür ?

Bilindiği üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin son fıkrasında kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerinin kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği belirtilmişti. Benzer düzenlemeye 5520 sayılı K.V.K.'da da yer verilmiştir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin konuya ilişkin (3) numaralı fıkrası aynen aşağıdaki gibidir;

“(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”

Yeni K.V.K. ile ilgili olarak hükümet tarafından hazırlanan tasarıda 5422 sayılı eski K.V.K.'da yer alan düzenlemeye aynen yer verilmişti. Ancak, Plan ve Bütçe Komisyonu'nda yapılan görüşmeler sırasında söz konusu fıkra hükmü değiştirilmiş ve iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi imkanı sağlanmıştır. Ayrıca söz konusu komisyonda sunulan değişiklik önerisi ile istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin de önüne geçilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde;

“...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir.”

denilmiştir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi, ile kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

12.01.2007 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasına konulan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı'nın **“5.13. Kurumlar vergisinden istisna**

edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi” başlıklı bölümünde;

“.....taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin olarak, taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75’i, kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak ve kurumun diğer faaliyetlerinden indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25’i ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir.”

denilmiş ve konuyu anlatabilmek için aşağıdaki örneğe, belirtilen tebliğ taslağında yer verilmiştir.

“Örnek 4: (D) A.Ş. 11/2/2002 tarihinde aldığı ve maliyet bedeli 200.000-YTL olan taşınmazını 2006 yılında 210.000.-YTL’ye satmış, bu satış esnasında tapu harcı ve diğer masraflar olmak üzere 15.000.-YTL gider yapmış bulunmaktadır. Kurumun satıştan elde ettiği kazanç, istisnadan yararlanabilecek olup, kurumun ayrıca diğer faaliyetlerinden 5.000.-YTL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Taşınmazdan elde edilen satış hasılatı	210.000.- YTL
Taşınmazın maliyet bedeli	(200.000).- YTL
Taşınmaza ilişkin gider	(15.000).- YTL
Ticari bilanço kârı.....	0.- YTL
[(210.000-200.000-15.000)+5.000=]	
Kanunen kabul edilmeyen giderler.....	11.250.- YTL
- Taşınmaza ilişkin gider (15.000 x %75=)	
İstisna kazanç(10.000 x %75=).....	(7.500).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı.....	3.750.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi	750.- YTL”
(3.750 x %20=)	

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, konuya ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Başka bir deyişle, taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) kurum kazancından indirilip indirilemeyeceğine ilişkin olarak görüş belirtilmemiştir. İdarenin, 13.01.2007 tarihinde web sayfasında yayınladığı tebliğ taslağında beyan ettiği net görüşüne, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer vermemesi, fikrinin ve yorumunun değişmesi olarak algılanabilir.

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış işleminin bir “faaliyet” olarak değerlendirmenin mümkün olmaması, söz konusu kıymetlere tanınan istisnadan belli şartların yerine getirilmesi halinde yararlanılabilmesi ve istisna uygulamasının ihtiyari olması nedeniyle, taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemi sonucu oluşan zararların kurum kazancından indirilmesi mümkündür. Ancak, satış işlemi sonucunda kazanç elde edilmesi ve bu kazanç için istisnadan yararlanmanın tercih edilmesi durumunda satış sırasında yapılan giderlerin % 75’lik kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

5.7.15. İstisna Uygulaması Açısından Yeni K.V.K. ile Eski K.V.K.'nın Farkları

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin olarak 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde düzenlenen istisna ile 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (e) bendinde düzenlenen istisna arasındaki farklara yukarıda yapılan anlatımlar içerisinde değinilmiştir. Aşağıda başlıca farklılıklar toplu olarak gösterilmiştir.

- Yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (e) bendinde, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satışlarının da istisnadan faydalanabileceği açık olarak belirtilmiştir.

- Yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (e) bendine göre, satıştan doğan kazancın tamamı için değil de sadece % 75'lik kısmı için istisnadan uygulanabileceği belirtilmiştir.

- Eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde istisnadan faydalanabilmek için satıştan elde edilen kazancın, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar sermayeye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yeni düzenleme de ise istisnadan faydalanabilmek için satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.

- Eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi uyarınca pasifte fon hesabında tutulan satış kazancının "herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç)" istisna uygulamasına ait şartların ihlali anlamına gelmekteydi. Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'da satış kazancının herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi de istisna uygulamasına ilişkin şartların ihlali anlamına gelmektedir.

5.8. BANKA BORÇLARINA İLİŞKİN OLARAK TAŞINMAZ, İŞTİRAK HİSSESİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

5.8.1. Genel Açıklama

5422 sayılı K.V.K.'nın 31.12.2004 tarihine kadar geçici 29. maddesinde bu tarihten sonra da 8/12. maddesinde banka borçlarına ilişkin taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası düzenlenmiş bulunmaktaydı.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (f) bendi ile banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmaz, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık olarak devredilmesinden sağlanan kazançlar ile bankalar tarafından bu şekilde elde edilen iktisadi kıymetlerin satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanununun 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendi şu şekildedir;

“f) Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.”

Anılan bent ile bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılarda 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 hedeflenmiştir.

Bu kapsamda olmak üzere banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin (bent metninde kefillerin hukuki kişiliklerine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla beraber gerekçede istisna uygulamasından yararlanacak kefillerin de kurum olması gerektiği belirtilmiştir.) ve ipotek verenlerin iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'i, en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Banka ve finans kurumlarının, bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin (taşınmaz ve iştirak hisseleri) satışında iki tam yıllık elde tutma şartı aranacak ve istisna 5. maddenin (f) bendine göre değil (e) bendine göre uygulanacaktır.

Kanunun hükümet tarafından hazırlanan tasarısında eski K.V.K.'da olduğu gibi ipotek verenlere ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Ancak, Plan ve Bütçe Komisyonu'nda tasarı üzerinde çalışmalar yapılırken kurumlara ipotek veren üçüncü kişilerin taşınmazlarının da irade dışı satımının söz konusu olması nedeniyle istisna kapsamına alınması uygun görülmüş ve bent metnine “ipotek verenler” ibaresi eklenmiştir.

Yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, 5422 sayılı eski K.V.K.'dan farklı olarak, istisna uygulamasından faydalanılabilmesi için satış kazancının sermayeye eklenmesi gerektiği yönünde bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda istisna uygulamasından faydalanabilmek için satış veya devir sonucu elde edilecek kazanç sermayeye ilave edilmeden veya pasifte özel bir fon hesabında tutulmadan istisnaya konu edilebilecektir.

Öte yandan istisnadan faydalanabilmek için taşınmazın ya da iştirak hisselerinin iki yıl aktifte bulundurma şartı da bulunmamaktadır. Örneğin, bankaya borcu nedeniyle kanuni takibata alınmış bir kurumun iktisap tarihinden altı ay sonra bankaya devrederek oluşan kazanç ile bankaya olan borcunu tasfiye ettiği taşınmaz satış kazancı için istisnadan yararlanması mümkün olabilecektir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, aslında, iki çeşit istisna düzenlemesi yapılmıştır. Bunlardan birincisi, taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, banka borçlarına karşılık bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na devrinden sağlanan kazançlara ilişkin istisnadır. İkincisi ise bankaların borç karşılığında elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançlarına ilişkin istisnadır. Aşağıda söz konusu istisnalar ayrı başlıklar altında açıklanacaktır.

5.8.2. Belirtilen İktisadi Kıymetlerin, Banka Borçlarına Karşılık Bankalara veya TMSF'ye Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, öncelikle, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

5.8.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olan Kurumlar

Söz konusu istisnadan aşağıda belirtilen kurumlar yararlanabilecektir.

- **Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar;** Bankalara borçlu olan kurumların belirtilen istisnadan faydalanabilmeleri için kanuni takibe alınmış olmaları gerekmektedir. Haklarında herhangi bir kanuni takip başlamadan sahip oldukları taşınmazları, iştirak hisselerini, kurucu senetlerini, intifa senetlerini ve rüçhan haklarını banka borçlarına karşılık bankalara devreden kurumların elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu olan kurumların ise istisnadan faydalanabilmeleri için kanuni takibe alınmaları gibi bir şart bulunmamaktadır.

- **Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumların kefilleri;** Bent metninde kefillerin hukuki kişiliklerine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla beraber madde gerekçesinde istisna uygulamasından yararlanacak kefillerin de kurum olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, gerek banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınan kurumların, gerekse TMSF'ye borçlu olan kurumların kefillerinin, söz konusu borçlara karşılık yapacakları taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı teslimleri kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

- **Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlara ipotek veren kurumlar;** Yukarıda belirtildiği üzere, Kanunun hükümet tarafından hazırlanan tasarısında, eski K.V.K.'da olduğu gibi, ipotek verenlere ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Ancak, Plan ve Bütçe Komisyonu'nda tasarı üzerinde çalışmalar yapılırken kurumlara ipotek veren üçüncü kişilerin taşınmazlarının da irade dışı satımının söz konusu olması nedeniyle istisna kapsamına alınması uygun görülmüş

ve bent metnine “ipotek verenler” ibaresi eklenmiştir. Buna karşılık istisna uygulamasından yararlanacak ipotek verenlerin de kefiller gibi kurum olması gerekmektedir.

5.8.2.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

5520 sayılı K.V.K.’nın (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları; taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir. Buna göre; istisna uygulaması kapsamına;

- Taşınmazlar,
- İştirak hisseleri,
- Kurucu Senetleri,
- İntifa Senetleri, ve
- Rüçhan hakları,

girmektedir. Söz konusu iktisadi kıymetlere ilişkin açıklamalar maddenin e) bendinde düzenlenen istisnaya ilişkin açıklamaların yapıldığı bölümde yapılmıştır.

5.8.2.3. İstisna Kazancın Tespiti

5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Burada istisnanın, sağlanan hasılatın borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlara tanındığına dikkat etmek gerekmektedir. Başka bir deyişle sağlanan hasılatın bankalara veya TMSF’ye olan borçların tasfiyesinde kullanılmayan kısmı için f) bendi hükmüne göre istisna uygulanması mümkün değildir.

Örneğin, bir bankaya 100 birim borcu olan ve bu borç için ilgili banka tarafından kanuni takibe başlanan bir kurumun, aktifinde kayıtlı bulunan ve maliyet bedeli 100 birim olan bir taşınmazı 250 birim bedelle bu bankaya devrettiğini kabul edelim. Bu durumda, taşınmaz devri nedeniyle 150 birim kazanç oluşmakta, ancak bunun 100 birimi bankaya olan borcun tasfiyesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla satış kazancı olan 150 birim değil, borcun tasfiyesinde kullanılan 100 birim için 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılabilmektedir.

Bu durumda akılları, borcun tasfiyesinde kullanılmayan 50 birimin kurumlar vergisine tabi tutulup tutulmayacağı karıştırabilir. Kitabımızın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, yeni Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde,

iki tam yıl süre ile aktifte tutulan taşınmazların satışından elde edilen kazançların % 75'i kurumlar vergisinden istisnadır. Yukarıdaki örnekte, bankaya olan borcun tasfiyesinde kullanılmayan 50 birimlik satış kazancının yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde belirtilen şartların sağlanması halinde, bu bende göre, kazancın % 75'inin kurumlar vergisinden istisna olmaması için herhangi bir neden yoktur. Borç karşılığı bankaya devredilen taşınmazın 2 yıldan fazla bir süredir devreden kurumun aktifinde kayıtlı olduğunu kabul ettiğimizde, borcun tasfiyesinde kullanılmayan 50 birimlik satış kazancının (50 x 0,75) 37,5 birimlik kısmı, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendine göre kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bankaya borç karşılığında devredilen ve bu taşınmaz devri sonucunda 150 birimlik kazanç oluşan bir işlemde; satış kazancının borcun tasfiyesinde kullanılan 100 birimlik kısmı K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/f bendine göre, 37.5 birimlik kısmı ise aynı maddenin 1/e bendine göre kurumlar vergisinden istisna olacak, 12,5 birimlik kısmı ise kurumlar vergisine tabi olacaktır.⁸⁵

Ancak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, söz konusu teslimler sonucu elde edilecek kazançlar için Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ya da f) bentlerine göre istisna uygulanabileceği, her iki istisnanın bir arada uygulanamayacağı, kurumların, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebilecekleri belirtilmiştir. Yukarıda açıkladığımız gerekçelerle tebliğde açıklanan bu görüşe katılmıyoruz.

İstisna kazanç tutarının tespiti ve istisna uygulamasına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen mukteza şu şekildedir;⁸⁶

“ İlgide kayıtlı dilekçenizde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre satılan ve satış hasılatı TMSF ve ipotek alacaklısı bankalara olan borç ödemesinde kullanılan gayrimenkullerin TMSF tarafından açık artırma suretiyle satışa sunulan gayrimenkullerinizin satışından doğan satış karınının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-f maddesi kapsamında istisnaya konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

Diğer taraftan 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde;

“”

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Kanun maddesiyle;

⁸⁵ KARTALOĞLU, Emre; Taşınmazların, İştirak Hisselerinin ve Rüşhan Haklarının Bankalara veya TMSF'ye Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin Yeni K.V.K.'da İki Ayrı İstisna Düzenlemesi Mevcuttur, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Nisan 2007, Sayı:228.

⁸⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2007 tarih ve KVK-5/1-f-7624 sayılı muktezası.

- Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya TMSF ye devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlar,

- Bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı,

istisnaya konu edilebilmektedir. Yani belirtilen şartlarda borçlu durumda olan (ile bunların kefilleri veya ipotek verenlerin) kurumların anılan kıymetlerinin bu borçlarına karşılık bankalara veya TMSF ye devrinden sağlanan hasılatın yalnızca bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazanç tutarı kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu itibarla borcunuza karşılık TMSF tarafından açık artırma yoluyla satışa sunulan gayrimenkullerinizin maliyet bedelini aşan bir tutarda satılması suretiyle borç (vade tarihinden icra yoluyla ödeme tarihine kadar olan faiz vb. ödemeler dahil) ödemelerinde, maliyet bedelinin üzerindeki satış karının, icra yoluyla yapılan ödemenin borcun satış hasılatına olan oranında kurumlar vergisinden istisna edilmesi olanaklıdır.

Diğer taraftan TMSF veya ipotek alacaklısı bankalara olan borç ödemelerinde istisnaya konu gayrimenkullerin satışının istisna uygulamasında elde edilen hasılatın birden fazla borcun tasfiye edilmesinde kullanılması istisna uygulamasına mani teşkil etmemektedir.”

5.8.2. Bankaların Alacak Karşılığı Elde Ettikleri Söz Konusu Kıymetlerin Satışından Doğan Kazançlara Tanınan İstisna

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, öncelikle, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı için kurumlar vergisi istisnası getirildikten sonra, bankaların bu şekilde elde ettikleri iktisadi kıymetlerin satışından sağladıkları kazancın da % 75'inin kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Bankaların, alacak karşılığında elde ettikleri taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından elde edecekleri kazancın % 75'i herhangi bir şarta tabi olmaksızın kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bankaların, alacak karşılığı değil de zaten aktiflerinde kayıtlı olan taşınmaz, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilecek kazançların ise % 75'lik kısmının ise K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı

fıkrasının e) bendine göre kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. Bununla birlikte söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için anılan bentte yar alan şartlara uyulması gerekmektedir.

5.9. YURT DIŞINDAKİ İŞYERLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

5.9.1. Genel Açıklama

Globalleşen dünya ekonomisine uyum sağlayan firmalarımız bu gelişimin bir sonucu olarak yurt dışına da yatırım yapmakta ve buralardan gelirler elde etmektedir. İşte elde edilen bu gelirlerin yurt içine transfer edilmesini sağlamak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'da da, 5228 sayılı Kanunla ilk kez 5422 sayılı K.V.K.'na eklenen yurt dışı işyeri kazanç istisnasına yer verilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan bent şu şekildedir;

“g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.”

Söz konusu istisnadan, gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi ödemekle yükümlü olan tam mükellef kurumlar yararlanacaktır. Dar mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir.

Anılan istisna, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlara uygulanacaktır. Bu nedenle istisna uygulamasının şartlarını anlatmaya başlamadan önce, işyeri ve daimi temsilci kavramlarının açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

5.9.2. İş Yeri

Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesine göre, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; 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.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının g) bendinde bahsedilen "iş yeri" kavramından yukarıda tanımı yapılan yerleri anlamak gerekmektedir. Bu kapsamda, örneğin, bir kurumun yurt dışında bulunan mağazasında, yazıhanesinden, otelinden, çiftliğinden, inşaat şantiyesinden elde ettiği kazanç, söz konusu bentte belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

5.9.3. Daimi Temsilci

Daimi temsilcinin tanımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yapılmıştır. Buna göre daimi temsilci; bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir. Diğer taraftan aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

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

Tam mükellefiyeti haiz kurumların, yurt dışında bulunan ve yukarıda yapılan açıklamalara göre daimi temsilci kabul edilen kişiler aracılığıyla elde edecekleri kazançlar, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının g) bendine göre kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

5.9.4. İstisna Uygulamasının Şartları

Yurt dışında bulunan iş yerleri ve daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için aşağıda belirtilen şartlara uyulmuş olması gerekmektedir.

5.9.4.1. Kazançların Doğduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 15 Oranında Toplam Vergi Yükü Taşınması Gerekmemektedir

Kurumlar vergisi mükelleflerinin iş yerleri ve daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kazançların, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının g) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için kazançların doğduğu ülke vergi

kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. Hatırlanacağı üzere bu oran 5422 sayılı K.V.K.'da % 20 olarak belirlenmişti.

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

Örneğin, kurum ticari kazancının 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tabi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının %20 olması durumunda, hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi $[(90+10)/2 \times \%20=]$ 10 olacak; bu verginin dağıtılabilir kazanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un toplamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü %12,5 olacaktır. Dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

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

5.9.4.2. Ana Faaliyet Konusunun, Finansal Kiralama Dahil Finansman Temini veya Sigorta Hizmetlerinin Sunulması ya da Menkul Kıymet Yatırımı Olması Durumunda Vergi Yükü % 20 Olmalıdır

Ana faaliyet konusu finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, elde edilen yurt dışı iş yeri veya daimi temsilci kazançlarının, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının g) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.

5422 sayılı K.V.K.'da esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet alım satımı olması durumunda istisnanın uygulanmayacağı, esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az, Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergi yükü taşınması halinde istisnanın uygulanabileceği belirtilmişti. 5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenlemelerle bu uygulamadan vazgeçilmiştir.

5.9.4.3. Elde Edilen Kazancının Türkiye'ye Transfer Edilmesi Gerekmemektedir

Tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan işyerleri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olması için söz konusu kazançların, elde edildikleri hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. Örneğin, 2008 hesap döneminde yurt dışındaki işyerinden elde edilen kazancın, kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu kazancın 25 Nisan 2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Bu süre 5422 sayılı K.V.K.'da, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olarak belirlenmişti. Görüldüğü gibi, 5520 sayılı K.V.K.'da elde edilen kazançların Türkiye'ye transfer edilmesi için gerekli olan süre kısaltılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi hükmü uyarınca yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükelleflerin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda,

elde edilmiş sayılır. Gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan söz konusu bu düzenlemenin tam mükellef kurumlar açısından da kabulü gerekmektedir. Ancak, söz konusu şartlar çerçevesinde Türkiye'deki genel netice hesaplarına dahil edilerek beyan edilecek yurt dışı işyeri veya daimi temsilci kazançları, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının g) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacak ve Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Bunun için ise söz konusu kazançların genel netice hesaplarının yanı sıra Türkiye'ye transfer edilmesi de gerekmektedir.

5.10. YURT DIŞINDA İNŞAAT İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

5.10.1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (7) numaralı bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştı. Aynı şekilde 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının h) bendi ile de söz konusu kazançlara ilişkin istisna uygulaması varlığını korumuş olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecek olan bent metni şu şekildedir;

"h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar."

Anılan bent metninden de anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden elde ederek genel netice hesaplarına intikal ettirdikleri kazançlar, herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bilindiği üzere söz konusu bu mahiyetteki kazançlara ilişkin istisnanın yer aldığı 5422 sayılı K.V.K.'nın Geçici 24. maddesinde istisna uygulamasından yararlanılabilmesi açısından döviz cinsinden elde edilen hasılatın en az %15'inin Türkiye'ye getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu hasılatın Türkiye'ye getirilmesi şartına 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (7) numaralı bendi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 5.maddesinin (1) numaralı fıkrasının h) bendinde yer verilmemiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.⁸⁷

“İlgide kayıtlı dilekçenizde;Vergi Dairesi Müdürlüğü'nünvergi numaralı mükellefi bulunduğunuzu, şirketinizin yurtdışında yerleşik bir firmanın almış olduğu Gürcistan Savunma Bakanlığı binasının komple tadilat işi için ilgili firmaya tadilat, onarım, montaj, tefriş işleri ile mimari hizmetler verdiğinizden, bu faaliyetlerinden elde ettiğiniz kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/h maddesi hükümlerine göre Kurumlar Vergisinden istisna olup olmadığı hususunu sormaktasınız.

Bilindiği gibi, 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin (h) bendinde (01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere); Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Genel olarak teknik hizmetler; etüd, proje, tamir, bakım ve montaj şeklinde ifa edilebilecektir.

Ayrıca, anılan madde metninin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, yurt dışında verilen teknik hizmetler kapsamında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi, bu tür faaliyetlerin yabancı bir ülkede yapılmış olmasıdır.

İstisna uygulamasında gerekli diğer bir şart ise, yabancı bir ülkede verilen teknik hizmetlerden elde edilen kazancın, Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmiş olmasıdır. Türkiye'de kurumun genel netice hesaplarına aktardığı kazanç kısmı için istisna uygulanabilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce, yurtdışında yerleşik firmanın almış olduğu Gürcistan Savunma Bakanlığı binasının komple tadilat işi için ilgili firmaya verilen tadilat, onarım, montaj, tefriş işleri ile mimari hizmetlerin “yurt dışında yapılan inşaat , montaj işleri ve teknik hizmetler” kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu hizmetler karşılığında sağladığınız kazançlarınızı Türkiye'de genel netice hesaplarınıza intikal ettirmeniz halinde

⁸⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 08.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5-1/h-7300-21331 sayılı muktezası.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/h maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanız mümkündür.

Diğer taraftan, yurtdışında vermiş olduğunuz söz konusu teknik hizmetlerin , yurt dışı mükellefiyet kaydı bulunan Türkiye'de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine veriliyor olması, kazancınızın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, şirketinizce bu işlere ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması gerekmektedir.”

5.10.2. Türkiye’de İcra Edilen Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında gerçekleştirmiş oldukları bütün faaliyetler sonucunda elde etmiş oldukları kazançların 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin 1/h bendinde düzenlenmiş bulunan istisnadan yararlanması mümkün değildir. Anılan madde metninde yer alan istisnadan sadece yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar yararlanabilecektir. İstisna kapsamındaki faaliyetlerden inşaat, onarma ve montaj işlerinin nerede gerçekleştirildiğinin tespiti mümkün iken teknik hizmetlerin yurt içinde veya yurt dışında gerçekleştirildiğinin tespiti diğer faaliyetlerde olduğu gibi kolay değildir.

Örneğin, yurt dışındaki bir baraj inşaatı için Türkiye’de çizilen projelerin yurt dışındaki inşaat işleri ile ilgili olduğu hususu açık olmakla birlikte anılan hizmet yurt içinde ifa edilmektedir. Bu durumda ise teknik hizmetler sonunda elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş olmakla birlikte yurt dışındaki faaliyetler ile ilgili olmasının yeterli olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle teknik hizmetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olması için hizmetin bilfiil yurt dışında ifa edilmesi şart mıdır?⁸⁸

5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (h) bendinin gerekçesinde söz konusu bu hususla ilgili olarak bir kısım açıklamalar yapılmış olup, gerekçenin ilgili kısmı şu şekildedir;

“Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı “teknik hizmetlerin” yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.”

⁸⁸ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:85.

Madde gerekçesinde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yurt dışında yapılmakta olan bir inşaat, onarım ve montaj işiyle ilgili olarak Türkiye’de gerçekleştirilen teknik hizmetler nedeniyle elde edilen kazançlar da anılan istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde de açıklamalar yapılmış ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için; bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. **Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.**

5.10.3. İstisnanın, Yurt Dışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna Kapsamında Değerlendirilmesi

Kitabımızın bir önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin 1/g bendi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kazançlar belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki işyerleri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin şartlar, yurt dışı inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisnaya ait şartlara göre daha özelliğindedir. Aslında yurt dışı inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmet faaliyetleri sonunda elde edilen kazançlar, yurt dışındaki işyerlerinden elde edilen kazançlar mahiyetindedir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesi uyarınca inşaat şantiyeleri de iş yeri kavramına dahil bulunmaktadır.⁸⁹

Bu durumda, 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin 1/h bendinde yer alan düzenleme mevcut olmasa idi, söz konusu kazançlar anılan maddenin 1/g bendinde yer alan şartlar çerçevesinde kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecekti. Ancak

⁸⁹ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:86.

yurt dışı inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/h bendinde yer alan düzenleme, anılan maddenin 1/g bendinde yer alan istisnaya göre daha özel bir düzenleme olduğundan söz konusu bu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/h numaralı bendinde yer alan şartların mevcudiyeti yeterlidir.

Ayrıca yurt dışında inşaat faaliyetleri ile iştigal eden mükelleflerin, arızı nitelikte kazanç elde etmeleri veya alım satım faaliyetlerinde bulunmaları da mümkündür. Bu şekilde elde edilen kazancın tamamının K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/h ya da 1/g bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bizce bu durumda inşaat faaliyetleri sonucu elde edilen kazançlar K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/h bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buna karşılık bu mükelleflerin inşaat faaliyetleri dışında elde etmiş oldukları diğer kazançlar ise aynı Kanunun 5. maddesinin 1/g numaralı bendinde yer alan şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

5.10.4. Yurt Dışında İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Kaynaklanan Zararların Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarının kurum kazancının tespitinde beyannamede indirim konusu yapılabilmesi için aranan şartlar aşağıdaki gibidir;

- Yurt dışında oluşacak zararın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması gerekmektedir.

- Yurt dışı zararların da yurt içi faaliyetlerden oluşan zararlarda olduğu gibi beş yıllık süre içerisinde mahsup edilmesi gerekmektedir.

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur.

- 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.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yurt dışında oluşacak zararların mahsup edilebilmesi için öncelikle, söz konusu zararın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması gerekmektedir. Bu kapsamda, yurt dışında yapılan bir inşaat işi nedeniyle oluşacak zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü, yurt dışı inşaat işleri 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır.

5.10.5. İhalesi ve Ödemeleri Yurt İçindeki Firmalar Tarafından Yapılan Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerin Durumu

Yurt içinde bulunan bazı firmalar veya kamu kurum ve kuruluşları, yurt dışında yapılması gereken inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin ihalelerini yapabilmekte ve ödemelerini gerçekleştirebilmektedir. Bu tür işlerin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği özellik arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.⁹⁰

“Yurt dışı inşaat taahhüt kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi, bu tür faaliyetlerin yabancı bir ülkede yapılmış olmasıdır. İstisna uygulamasında gerekli diğer bir şart ise, yabancı bir ülkede yapılan inşaat taahhüt işinden elde edilen kazancın, Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmiş olmasıdır. Türkiye’de kurumun genel netice hesaplarına aktardığı kazanç kısmı için istisna uygulanabilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ödemeler Büyükşehir Belediyesi tarafından yapılacak olsa dahi, yurt dışında yapılan inşaat onarım işleri nedeniyle oluşan kar veya zarar Türk vergi mevzuatına göre değil, taahhüt işinin yapıldığı ülkenin vergi mevzuatına göre tespit edileceğinden ve ilgili ülke vergi mevzuatına göre elde edilen kazanç Türkiye’deki genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde, söz konusu cami onarım ve inşaat işi nedeniyle elde edilecek kurum kazancının Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-h maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkündür.

Bu durumda Büyükşehir Belediyesi tarafından ihalesi yapılan Bulgaristan’ın kentindeki Camii restorasyon inşaat işi nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.”

5.10.6. Yurt Dışında Elde Edilen Kazançların Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi

Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan

⁹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 16.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7274-20081 sayılı muktezası.

yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizlerin, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğu ve genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

5.10.7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez Ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

5.10.8. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine Ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

5.10.9. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

5.10.10. Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Teknik Hizmet Kazançları İstisnasına İlişkin Muktezalar

- İlgili dilekçenizde, ...Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, GSM sektörünün alt yapısına yönelik olarak bu sektörde faaliyet gösteren GSM operatörlerine anahtar teslimi projeler yaptığınızı, söz konusu faaliyetlerinizle ilgili olarak yurt dışından da teklif aldığınızı, yurt dışındaki faaliyetlerinizin bir kısmının ilgili ülkede ayrı şirket kurulmadan şantiye kurularak, bir kısmının ise yabancı kurumlarla yapacağınız ortaklıklar vasıtasıyla gerçekleştireceğinizi belirterek, faaliyetlerinizi yurt dışındaki işyeri veya daimi temsilciler aracılığıyla veya yerel ortaklarla şirket kurarak yapmanız durumunda, elde edeceğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığını sormaktasınız.

*.....
Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.*

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla yapacağı GSM sektörünün alt yapısına yönelik faaliyetlerinden elde edeceği ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettireceği kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, ilgili ülkelerde söz konusu faaliyetlerin yürütülmesi için o ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olması halinde, kurulacak şirketlere iştirak edilmesi dolayısıyla şirketinizin elde edeceği kazançlara, kurulacak şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b maddesindeki şartlar aranmaksızın, yurt dışı iştirak kazancı istisnası uygulanabilecektir.⁹¹

- İlgide kayıtlı dilekçenizle,.. Holding ... ile yapmış olduğunuz sözleşme uyarınca Azerbaycan Bakü'de inşa edilecek bir yapının zemin araştırma çalışmalarını yaptığınız ve ardından yine saha çalışması ile birlikte Geoteknik Değerlendirme Raporu yazdığınız, zemin araştırma çalışmaları yapabilmek için, bünyenizde sondaj makinesi olmaması dolayısıyla Bakü'de yerleşik Argeo firmasından hizmet satın aldığınız, şu an ise yine ..Holding ..'ya iki farklı sözleşme ve proje kapsamında Bakü'de teknik kontrollük ve inşaat mühendisliği danışmanlık hizmeti verdiğiniz, Şirketinizin İstanbul merkezli olmasına rağmen verdiğiniz hizmetlerin gereği olarak çalışan

⁹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.03.2008 tarih ve KVK-5/h-7982 sayılı muktezası.

mühendislerinizin görevlerini şantiyelerde ifa ettiği, açıklanan şekillerde başka firmalara da yurt dışında teknik kontrollük ve teknik danışmanlık hizmeti verdiğiniz belirtilerek, söz konusu hizmetlerinizden elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı, bu hizmetlerden elde ettiğiniz kazançların istisna kapsamında bulunmaması halinde istisnadan faydalanabilmek için yerine getirmeniz gereken koşulların neler olduğu hususlarındaki Başkanlığımız görüşleri sorulmaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 5'inci maddesinde "İşyeri" tanımına açıklık getirilirken, madde içeriğinde "işyeri" teriminin hangi hususları kapsadığı ve hangi hususları kapsamadığı ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olup, anılan maddenin ikinci fıkrasının "h" bendinde; "Bir inşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi veya bununla ilgili kontrol faaliyetleri yalnızca, bu tür proje veya faaliyetler oniki ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur. Şantiye; müteahhidin, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, inşaatta çalışmasına başladığı tarihten itibaren mevcuttur." hükmüne yer verilmiştir.

İlgide kayıtlı dilekçenizde ifade olunan hususların bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda, Şirketinizin yurt dışında yaptığı bir inşaat ve onarım işinin bulunmadığı, yalnızca "teknik hizmetler" kapsamında hizmet sunumunda bulunduğu anlaşılmakta olup, bu yönüyle, Şirketinizin yurt dışında ifa ettiği teknik hizmetlerden elde ettiği kazançların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan düzenleme çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi;

- 1) Söz konusu hizmetlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yazılı olan "teknik hizmetler" kapsamında olması,
- 2) Kazancın, teknik hizmetleri ifa ettiğiniz ülke/ülkelerdeki bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi,
- 3) Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi şartlarının topluca sağlanması halinde mümkün olabilecektir.⁹²

- İlgide kayıtlı dilekçede, sahip olduğunuz veya kiraladığınız iş makineleri ile her türlü hafriyat ve nakliye işiyle uğraşan Şirketinizin, yurt dışında inşaat işi yapmakta olan tam mükellef bir inşaat şirketi ile akdedilen iş makinesi kiralama sözleşmesine istinaden yurt dışında hafriyat işi yapmak suretiyle yurda döviz olarak kira geliri getirdiği belirtilerek, bu kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden müstesna olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

.....

Tam mükellef kurum her ne kadar yurt dışında inşaat işi yapıyor olsa da, Şirketinizce yurt dışında yapılan bir inşaat işinin olmadığı açıktır.

⁹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2008 tarih ve KVK-5/h-8033 sayılı muktezası.

Buna göre, Türkiye'den tedarik edilen iş makinelerinin yurt dışında kiralanması işleminden elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁹³

- Bu hüküm ve açıklamalara göre kuzey İrakta taşeron olarak "petrol dolum tesislerinin inşası, montajı ile teknik hizmet" faaliyeti olarak ifa etmekte olduğunuz faaliyetlerden elde edilen gelirlerinizin münhasıran;

Genel olarak "teknik hizmet" olarak belirttiğiniz faaliyetlerinizin etüd, proje, tamir, bakım ve montaj şeklinde ifa edilmesi; Petrol dolum tesisleri inşa ve montaj işleri ile teknik hizmetlerinizin;

*- Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,
- Hizmet bedelinin Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi,
- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi,*

halinde bu kapsamda elde edeceğiniz gelirlerinizin kurumlar vergisinden istisna tutulması olanaklı bulunmaktadır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde "Fatura" satılan emtia ve yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış olup, "faturanın nizami" başlıklı 212. maddenin 5. fıkrasında ise; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre fatura mal teslimi ve hizmet ifasını tevsik etmek amacıyla düzenlenen bir belge olduğundan, yurt dışı inşaat ve teknik hizmet sağlanan ve kambiyo mevzuatı hükümleri doğrultusunda Türkiye'ye getirilerek genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazanç tutarı için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.⁹⁴

- İlgide kayıtlı dilekçelerinizde; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı mükellefi bulunduğunuzu, şirketinizin yurtdışı firmalara teknik hizmetlerde bulunduğu ve karşılığında döviz bazında faturalar kestiğinden, bu faaliyetlerinden elde ettiğiniz kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/h maddesi hükümlerine göre Kurumlar Vergisinden istisna olup olmadığı hususunu sormaktasınız.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce, yurtdışında bulunan firmalara yurtdışındaki inşaat işleri için proje çizimi şeklinde yurtdışında verilen teknik hizmetlerin, "yurt dışında yapılan inşaat , montaj işleri ve teknik hizmetler" kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu hizmetler karşılığında sağladığınız kazançlarınızı Türkiye'de genel netice hesaplarınıza intikal

⁹³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50/5011-583-11645 sayılı muktezası.

⁹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7149 sayılı muktezası

ettirmeniz halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/h maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanız mümkündür.

Diğer taraftan, yurtdışında vermiş olduğunuz söz konusu teknik hizmetlerin , yurt dışı mükellefiyet kaydı bulunan Türkiye'de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine veriliyor olması, kazancınızın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, şirketinizce bu işlere ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması gerekmektedir.⁹⁵

- İlgide kayıtlı dilekçenizde; şirketinizin Türkiye'de mukim firmalara verilen yurtiçi hizmetleri yanında, yurtdışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmadan yurtdışındaki inşaat firmalarına statik proje çizimi ve bu projelerin uygulamalarının yurtdışında inşaat alanında hizmetlerinin verilmesi işlerini de yaptığı, bu hizmetlerin faturalarını yurtdışına keserek bedellerini yurtdışından banka kanalı ile döviz olarak Türkiye'deki hesaplara intikal ettirdiği belirtilerek, bu tür kazançların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu sorulmaktadır.

Söz konusu istisna hükümleri, kurumların yurtdışında uluslar arası ihalelere katılmalarını teşvik etmek amacıyla getirilmiş olup, münhasıran yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerle ilgili bulunmaktadır.

Buna göre, bir işyeri aracılığıyla yurtdışında gerçekleştirilecek inşaat, onarma ve montaj işleri ile yurtdışındaki firmalara fiilen yurtdışında verilecek teknik hizmetler, istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu istisna hükümlerinin, kurumların yurtdışında uluslararası ihalelere katılmalarını teşvik etmek amacıyla getirilmiş olması ve dilekçenizde belirtilen hizmetlerin, yurtdışında ayrıca işyeri veya daimi temsilci bulundurmadan yurtdışında inşaat alanında gerçekleşmesi nedeniyle, "yurtdışında yapılan teknik hizmetler" kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu kazancınızın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.⁹⁶

- İlgide kayıtlı dilekçenizde;Vergi Dairesi Müdürlüğü'nünvergi numaralı mükellefi bulunduğunuzu, şirketinizin yurtdışında yerleşik bir firmanın almış olduğu Gürcistan Savunma Bakanlığı binasının komple tadilat işi için ilgili firmaya tadilat, onarım, montaj, tefriş işleri ile mimari hizmetler verdiğinizden, bu faaliyetlerinden elde ettiğiniz kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/h maddesi hükümlerine göre Kurumlar Vergisinden istisna olup olmadığı hususunu sormaktasınız.

⁹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7174 sayılı muktezası

⁹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7237 sayılı muktezası

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce, yurtdışında yerleşik firmanın almış olduğu Gürcistan Savunma Bakanlığı binasının komple tadilat işi için ilgili firmaya verilen tadilat, onarım, montaj, tefriş işleri ile mimari hizmetlerin “yurt dışında yapılan inşaat , montaj işleri ve teknik hizmetler” kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu hizmetler karşılığında sağladığınız kazançlarınızı Türkiye’de genel netice hesaplarınıza intikal ettirmeniz halinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5-1/h maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanız mümkündür.

Diğer taraftan, yurtdışında vermiş olduğunuz söz konusu teknik hizmetlerin , yurt dışı mükellefiyet kaydı bulunan Türkiye’de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine veriliyor olması, kazancınızın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, şirketinizce bu işlere ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması gerekmektedir.⁹⁷

- ... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nden alınan ...04.2008 tarih.. sayılı yazı ekindeki ...03.2008 tarihli dilekçenizde, ... Vergi Dairesi’nin ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, Gürcistan’da yerleşik olan ve GSM şebekelerinin bakım ve montaj işlerini yüklenen şirkete, personelinizi göndererek müşavirlik ve teknik hizmet verdiğinizizi, bu hizmetler için düzenlemiş olduğunuz faturalarda katma değer vergisi hesaplamadığınızı belirterek, söz konusu faaliyetten elde edeceğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığını sormaktasınız.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin yurt dışında inşaat ve onarım işinin bulunmaması ve yurt dışında vermiş olduğu teknik hizmetleri bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapmaması nedeniyle, söz konusu teknik hizmetlerden elde etmiş olduğunuz kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.⁹⁸

- İlgî’de kayıtlı dilekçeniz ve eklerinin incelenmesi neticesinde ... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, şirketinizin ... Başkanlığı tarafından ihale edilen Hattı İnşaatını 29/09/2006 tarihinde imzaladığı sözleşme ile üstlendiği ve sözleşme gereği işin işyeri teslim tarihinden itibaren 365 gün tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceği, söz konusu inşaat işinin suyun ulaştırılması için isale hattı inşaatına boru temin edilmesi ve döşenmesi, isale hattı üzerinde yer alan yapıların yapılması, projeler ile hesaplamaların yapılması işini kapsadığı, hak ediş bedellerinin ... Genel Müdürlüğü Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından ödeneceği belirtilerek, şirketinizce üstlenilmiş olan söz konusu inşaat işinden elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun’unun 5. maddesinin 1.fıkrasının (h) bendi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile şirketiniz tarafından’ye düzenlenecek faturalarda gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konularında görüşümüzü sormaktasınız.

⁹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7300 sayılı muktezası

⁹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-8037 sayılı muktezası

Bu açıklamalara göre, şirketinizin ... Genel Müdürlüğü, ... Başkanlığı tarafından ihale edilen isale hattı inşaatı işinden elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktaracağı kazanç, anılan Kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendi uyarınca yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işi olarak kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak, Genel Müdürlüğü, ... Dairesi Başkanlığı tarafından ihale edilmiş olan bahse konu iş kapsamında Türkiye'den tedarik edilerek malzeme gönderme işleminin, kambiyo mevzuatı gereğince ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu işten elde edilen kazancın da bu mevzuat gereğince Türkiye'ye döviz olarak intikal ettirilmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde yer alan Yıllara Sari İnşaat Onarma İşlerine ilişkin amir hükümler Türkiye'de yapılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ilişkin hüküm ifade etmekte olup, yurt dışında yapılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu yapım işi her ne kadar yıllara sirayet eden mahiyette olsa da yurt dışında yapıldığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.madde kapsamında değerlendirilmeyecek olup, ... Genel Müdürlüğü, Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından şirketinize yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu inşaat işine ilişkin ödemelerin ... Genel Müdürlüğü, Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından Türkiye'de yapılmış olması, işin yurt dışı niteliğini değiştirmedeği gibi, şirketinizin bu işten elde etmiş olduğu kazancın da kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, şirketinizce bu işe ilişkin olarak gelir vergisi stopajı yapılmadan ... Genel Müdürlüğüne hitaben düzenlenecek faturalarda; faturanın yurt dışında yapılan bir proje için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve bu faturanın da şirketinizin ana merkez kayıtlarında izlenmemesi; yurt dışında da bahse konu işin şirketinizce Genel Müdürlüğü, Dairesi Başkanlığı adına yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekir.⁹⁹

- İlgi'de kayıtlı dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğü'nünvergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz belirtilerek, şirketinizin firması ile Romanya'da lastik imalatı yapacak fabrikanın makine ve ekipmanlarının montajına ilişkin yapılan sözleşme kapsamında Türkiye'ye getireceği dövizin boz durulmasının gerekip gerekmediği ile hizmetin ifa edildiği dönem ile hizmet bedelinin tahsil edildiği dönemin farklı olması durumunda kazancın hangi dönemde ve nasıl beyan edileceği konularında görüşümüz sorulmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin ... firması ile Romanya'da lastik imalatı yapacak fabrikanın makine ve ekipmanlarının montajına ilişkin yapılan

⁹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7539 sayılı muktezası

sözleşme kapsamında döviz olarak elde edeceği kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendinde yer alan istisnadan faydalanabilmesi için Türkiye ile Romanya Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 5. maddesinin 2/g-i bendi hükmü ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.9. bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca şirketinizin Romanya da yapacağı montaj işini bu ülkede bulunan bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapması ve söz konusu montaj işinin en az altı ayı aşan bir süre devam etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kurumunuzca Romanya da bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadan veya altı aydan az bir sürede Romanya da kalınması halinde yapılacak olan montaj işi ihracat olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla, Şirketinizce anılan ülkede yapılacak olan montaj işinin bir işyeri veya daimi temsilcilik aracılığıyla veya altı aydan fazla bir süreyle Romanya da kalınması suretiyle yapılması halinde söz konusu montaj işinden elde edilecek olan kazancın Türkiye'ye getirilmesi durumunda döviz olarak intikal ettirilen kazancın bozdurulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durumda, söz konusu kazancın şirketinizin Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir. Ancak, söz konusu montaj işinden elde edilerek şirketinizin genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek olan kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilmesi gerekmekte olup, T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurların dikkate alınması gerekmektedir.¹⁰⁰

- İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, şirketinizin şirketine Yat Limanı işi için proje ve teknik danışmanlık hizmeti verdiğinizi belirterek, elde edeceğiniz kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı konusunda görüşümüzü sormaktasınız.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin .. firmasına'da yat limanı işi ile ilgili olarak verilen proje ve teknik danışmanlık hizmeti karşılığı döviz olarak elde edeceği kazançların, söz konusu işin'ta bulunan işyeri veya daimi temsilciniz aracılığıyla yapılması halinde, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.9. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna olması mümkündür. Aksi takdirde proje ve danışmanlık hizmetininda bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadan yapılması halinde, söz konusu hizmetin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁰¹

5.11. EĞİTİM VE ÖĞRETİM KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

5.11.1. Genel Açıklama

¹⁰⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7563 sayılı muktezası

¹⁰¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7608 sayılı muktezası

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (8) numaralı bendinde bir kısım eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin bu faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançların beş vergilendirme dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ı) bendinde de aynı şekilde eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecek bent metni şu şekildedir;

“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 usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar)..”

Anılan bent metninden de anlaşılacağı üzere özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak koşuluyla, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Düzenlemede ayrıca, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Kurumlar vergisi istisnası, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

Görüldüğü gibi, 5520 sayılı K.V.K.'da, 5422 sayılı K.V.K.'da yapılan düzenlemeye aynen yer verilmiştir. Dolayısıyla, 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/ı bendinde yer alan istisna düzenlemesi, 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (8) numaralı bendinde yer alan istisna düzenlemesi ile birebir aynıdır. 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar 254 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılmıştı. 5520 sayılı K.V.K.'nın uygulanacağı dönemdeki istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Aşağıda, istisna uygulaması, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde açıklanacaktır.

5.11.2. İstisna Uygulamasının Kapsamı

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen eğitim ve öğretim işletmeleri kazanç istisnası, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlarda anılan istisna uygulamasından yararlanabilecektir. Buna göre istisna kapsamında yer alan;

- **Okul Öncesi Eğitim Okulu**; 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

- **İlköğretim Okulu**; 1739 sayılı Kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

- **Orta Öğretim Okulları**; 1739 sayılı Kanunun 26-30. maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

- **Özel Eğitim Okulları**; Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

- **Rehabilitasyon Merkezleri**; 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

5.11.3. İstisnadan Yararlanma Koşulları

5.11.3.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004 – 31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacaktır. İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

5.11.3.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004-31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvuracaklardır. Maliye Bakanlığı'nca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.

5.11.4. İstisnanın Süresi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan anılan düzenleme 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007 - 2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

5.11.5. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki

okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2006 - 2010 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5.11.6. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2006 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2008 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2008, 2009 ve 2010 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

5.12. RİSTURN İSTİSNASI

5.12.1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca kooperatiflerin ortakları ile yapmış oldukları muamelelerden doğan ve ortaklara kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde dağıtılan risturnlar (gelir-gider farkı) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (i) bendi ile de kooperatiflerin ortaklarına dağıttıkları ya da hesapladıkları risturnların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecek istisna düzenlemesi şöyledir.

“i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.”

Risturn kelimesinin sözlük anlamı, genel olarak geri verme, iade etme demektir. Kooperatiflerde kar elde etme amacı ve kar dağıtımı mümkün olmadığından dönem sonunda gelir – gider olumlu farkının ortaklara iadesi geri verilmesi söz konusudur. Ortaklara iade edilen bu kısımlar genel olarak risturn olarak ifade edilmektedir.¹⁰² Kooperatiflerin ortak içi işlemlerden elde etmiş oldukları gelir-gider farklarını ortaklarına kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde dağıtmaları “**risturn**”, ortak dışı işlemlerden elde etmiş oldukları gelir-gider farkının ortakların sermaye payları oranında dağıtılması ise “**kar dağıtımı**” olarak adlandırılmaktadır.

Anılan istisna uygulaması ortaklarla ortaklık statüsü çerçevesinde yapılan işlemlerden doğan kazançlar açısından geçerli olup, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 5146 sayılı Kanunla değiştirilen 1. maddesinde, tüzel kişiliği haiz olmak üzere, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar olarak tanımlanmıştır.

Kooperatifler, diğer ticari işletmeler ve teşekküllerden farklı olarak kazanç sağlayarak pay sahiplerine kar dağıtımında bulunmak amacıyla kurulmazlar. Bununla birlikte, kooperatiflerin faaliyet dönemi içinde ortakları ile yapmış oldukları ortak içi işlemler ile ortak dışı işlemleri sonucunda, müspet gelir-gider farkının doğması muhtemeldir.

5.12.2. Risturn İstisnası Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının i) bendinden anlaşılacağı üzere, kooperatiflerin ortakları ile yapmış oldukları işlemlerden doğan olumlu gelir-gider farkının ortaklara kooperatifle yapmış oldukları işlemlerle orantılı olarak dağıtılan kısmı, risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bununla birlikte K.V.K.'nın “Muafiyetler” başlıklı 4. maddesinin (k) bendinde bazı şartları haiz kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmış olup, ortak içi işlemlerden elde edilen gelir-gider farkından ortaklara risturn

¹⁰² AKIL, Mustafa; BOR, Çetin; İstisnalar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:215, Ağustos 2006, Sayfa:97.

dağıtılması, kooperatif muafiyetini etkilemeyeceğinden söz konusu durumda kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti devam edecektir.

5.12.2.1. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler

Kooperatiflerin ortaklarına dağıttıkları risturnlara ilişkin kurumlar vergisi istisnasının düzenlendiği K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/i bendinde anılan istisnadan yararlanabilecek kooperatifler tadadi olarak belirtilmiştir. Buna göre risturn istisnasından sadece üretim, tüketim ve kredi kooperatifleri yararlanabilecek olup, anılan bent metninde belirtilmeyen kooperatiflerin diğer şartları haiz olmaları durumunda dahi risturn istisnasından yararlanması mümkün değildir.

Ancak, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar risturn istisnasından yararlanabilecektir. Bu kapsamda risturn istisnasından yararlanabilecek kooperatifler ile ilgili olarak herhangi bir belirleme yapılmamış olduğundan, faaliyet konularına bakılmaksızın bütün kooperatiflerin idare gideri karşılığında ortaklarından alarak yine ortaklarına iade ettikleri paralar risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Danıştay 4. Dairesi, 23.12.1986 tarih ve E:1986/3823 K:1986/4131 sayılı kararında üretim kavramını geniş ve nakliye işini de kapsar şekilde yorumlayarak, nakliye kooperatiflerinin de ortaklarına ödedikleri risturnların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (2) numaralı bendinde yer alan risturn istisnasından yararlanması gerektiğine karar vermiştir.¹⁰³

5.12.2.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları

Kooperatiflerin K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/i bendinde hüküm altına alınan risturn istisnasından yararlanmasına ilişkin şartlar, Kooperatifler Kanunu'nda yapılan düzenlemeler de göz önünde bulundurularak şu şekilde özetlenebilir.

- Kooperatif ana sözleşmesinde, faaliyet dönemi sonucu elde edilen müspet gelir-gider farkının risturn olarak dağıtılacağı belirtilmiş olmalıdır.
- Risturnlar ortak içi işlemlerden elde edilen müspet gelir-gider farkından dağıtılmalıdır.
- Risturnlar ortakların kooperatifle yaptıkları muamele oranında dağıtılmalıdır.
- Kanuni yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan olumlu gelir-gider farkı risturn olarak dağıtılmalıdır.
- Risturnlar faaliyet dönemi bittikten sonra dağıtılmalıdır.
- Bütün kooperatiflerde, ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayan kısımlar iade edilmelidir.
- Kooperatif türleri itibarıyla şu hususlara uygun risturnlar hesaplanmalıdır;
 - i- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanmalıdır.
 - ii- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanmalıdır.

¹⁰³ TEKİN, Cem; "Kooperatiflerde Risturn İstisnası Uygulaması", Mükellefin Dergisi, Sayı:130.

iii- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanmalıdır.

Bununla birlikte 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde özetle; kooperatif ana sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça dönem faaliyetleri sonucu elde edilen müspet gelir-gider farkının tamamının kooperatif yedek akçelerine ekleneceği hüküm altına alınmış olması nedeniyle kooperatif ana sözleşmesine dönem gelir-gider farkının ortaklara dağıtılacağı hüküm altına alınmamış ise söz konusu dağıtılan risturnların kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. Aksi takdirde kooperatif ana sözleşmesinde hüküm bulunmadan gelir-gider farkının ortaklara dağıtılması, sermaye üzerinden kazanç dağıtılması anlamına gelir ve söz konusu dağıtılan kar paylarının risturn olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Kooperatiflerin ortak içi işlemlerden elde ederek ortaklarına dağıttıkları müspet gelir-gider farklarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu gelir-gider farkının, ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemler nispetinde dağıtılması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortak içi işlemlerden elde etmiş oldukları gelir-gider farkını ortakların kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde değil de sermaye payları oranında veya başka bir ölçüt çerçevesinde dağıtılması durumunda risturn istisnasından yararlanmaları mümkün değildir. Bu nedenle, hem ortak içi hem de ortak dışı işlemlerde bulunan kooperatifler, dağıtacakları risturnları genel kazançlarından ayırmak zorundadırlar.

Kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden önce her bir ortak itibarıyla risturn tutarını hesaplayacak ve her bir ortağı alacaklandıracaktır. Bununla birlikte risturn istisnasından yararlanılabilmesi için dağıtılacak risturn tutarının hesaplanması yeterli olup, ayrıca fiili dağıtımın yapılmasına yönelik K.V.K.'da herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak söz konusu hesaplanan risturnun, izleyen dönemde kooperatif ana sözleşmesi hükümleri çerçevesinde ortaklara dağıtılması gerekir.

Kooperatifler tarafından hesaplanan risturnlar, nakden dağıtılabileceği gibi aynı kıymet olarak da ödenebilir. Bununla birlikte, ortakların idare gideri karşılığı olarak kooperatife ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilecek kısmın risturn istisnasından yararlanabilmesi için söz konusu tutarların iade edilmesi gerekmekte olup, iade tarihi itibarıyla risturn istisnasından yararlanılabilecektir.

Ortakların kooperatifle yaptıkları işlem oranına göre hesaplanan ve risturn olarak dağıtılması düşünülen gelir-gider farkından, Kooperatifler Kanunu'nda belirtilen Kanuni yedek akçeler ile ana sözleşmede belirtilen diğer fonlara ayrılacak meblağların indirilmesi gerekmektedir. Kooperatiflerin gelir-gider farkları üzerinden Kooperatifler Kanunu'nun 39. maddesi hükmü uyarınca en az %10 oranında kanuni yedek akçe, kooperatif üst kuruluşları için ise %5 oranında fevkalade yedek akçe ayrılması zorunludur.

Risturn İstisnasına İlişkin Örnek Uygulama¹⁰⁴

¹⁰⁴ YILDIZ, A. Murat; KELECİOĞLU, Aykut; VURAL, İrfan; Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006, Sayfa:245.

Veriler :

1. S.S. Fırat Tüketim Kooperatifinin 2005 hesap dönemi toplam **satış hasılatı 1.000.000 YTL'dir**. Satış hasılatının, **750.000 YTL**'lik kısmı kooperatif ortaklarına ortaklık statüleri gereği olarak, **250.000 YTL**'lik kısmı ise ortak olmayan kişilere yapılan satışlardan kaynaklanmıştır.

2. Kooperatifin 2005 hesap dönemi **safi kazancı 300.000 YTL**'dir. Bu kazancın **100.000 YTL**'lik kısmı kooperatifin asıl amaç faaliyeti ile ilgili olmayıp, mevcut gayrimenkullerin kiralanması ve mevduat faizlerinden elde edilen gelirler gibi diğer işlemlerden kaynaklanmaktadır.

3. Kooperatif genel kurulunun aldığı karar gereğince, ortak içi işlemler nedeniyle oluşan olumlu gelir-gider farkının % 2'si ortak ve personel için yardım fonuna aktarılmakta; ayrılan yardım fonu ve diğer kanuni yükümlülüklerden sonra kalan kısım ise ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler oranında dağıtılmaktadır.

4. Kooperatif genel kurulunca ayrıca, ortak dışı işlemlerden oluşan olumlu gelir-gider farkının tamamının işletmeyi geliştirme fonuna aktarılması kararlaştırılmıştır.

Çözüm :

Kitabımızın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere, bir işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için; kooperatifin yaptığı işlemin ana sözleşmede belirtilen faaliyet konusu ile ilgili olması ve bu işlemin kooperatif ortağı ile yapılması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, örnekteki ortak içi işlemlerden doğan kazancı tespit edebilmek için, öncelikle kooperatifin esas faaliyet konusu ile ilgili kazancın tespit edilmesi gerekir, ki bu tutar **200.000 YTL**'dir. Bu tutar ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı ile çarpıldığında ise ortak içi işlemlerden doğan kazanç tespit edilmiş olacaktır. Şöyle ki;

*Safi Kazanç.....	300.000
-Amaç faaliyetten	200.000
-Diğer faaliyetlerden	100.000
*Ortak İçi İşlemlerden Doğan Kazanç	150.000
.....	
{200.000 x (750.000 / 1.000.000) }	

Bu durumda, kooperatifin ortak dışı işlemleri nedeniyle elde etmiş olduğu kazanç da (300.000 – 150.000 =) **150.000 YTL** olarak hesaplanır.

Bu aşamadan sonra, kooperatifin ortak içi işlemlerden elde etmiş olduğu **150.000 YTL**'lik olumlu gelir-gider farkının dağıtımını Kooperatifler Kanunu ve ana sözleşme hükümlerine göre yapılmalıdır.

Öncelikle, yedek akçenin ve ana sözleşme ile belirlenmiş fonların ayrılması gerekir.

*Ortak İçi İşlemlerden Doğan Kazanç	150.000
.....	
*Yedek Akçe ve Fonlar.....	18.000
-Yedek akçe (%10) (K.K. md. 39)	15.000
-Yardım fonu (% 2) (Kooperatif ana sözleşmesi)	3.000
*Kalan	Tutar 132.000
.....	

Ortak içi işlemlerden oluşan olumlu gelir-gider farkından söz konusu yedek akçe, fonlar ve diğer vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan ve ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler oranında dağıtılan tutar risturn istisnası kapsamına girmektedir. Bu durumda ortak içi işlemlerden elde edilen olumlu gelir-gider farkının kurumlar vergisine tabi kısmı yedek akçe ile yardımlaşma fonundan oluşmaktadır.

Kurumlar vergisine tabi olan, yedek akçe ve yardım fonuna isabet eden kurumlar vergisi tutarları şöyledir:

	<u>Yedek Akçe</u>	<u>Yardım Fonu</u>	<u>Toplam</u>
Tutarı	15.000	3.000	18.000
Kurumlar Vergisi (%30)	4.500	900	5.400

Ortak dışı işlemlerden doğan kazancın tamamı kurumlar vergisine tabi olduğundan, bu tutar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanması gerekir. (150.000 x 0,30 = 45.000 YTL) dolayısıyla ortak dışı işlemlerden doğan kazançtan bu tutara isabet eden kurumlar vergisinin düşülmesi sonucunda kalan tutar olan (150.000 – 45.000 =) **105.000 YTL** işletmeyi geliştirme fonu olarak ayrılacaktır.

Bu bilgiler göre, risturn istisnası ve kurumlar vergisinin matrahına ilişkin tutarlar şöyledir:

	Ortak İçi İşlemlerden	Ortak Dışı İşlemlerden	Toplam
Olumlu Gelir-Gider Farkı	150.000	150.000	300.000
Yedek Akçe	15.000	-	15.000
Yardım Fonu	3.000	-	3.000
İşletmeyi Geliştirme Fonu	-	105.000 (150.000 – 45.000)	105.000
Kurumlar Vergisi (%30)	5.400 (18.000 x 0,30)	45.000 (150.000 x 0,30)	50.400
Risturn	126.600	-	126.600

Hesap dönemi sonunda oluşan gelir-gider farkının çeşitli yedek akçe ve fonlar arasında paylaşılmasına ve risturn dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı örnekteki rakamlar esas alınarak aşağıdaki gibi olacaktır.

691-DÖN.KARI VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.	50.400	
370- DÖN.KARI VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ. 370.10-Kurumlar Vergisi		50.400
50.400		
Yasal yükümlülükler için karşılık ayrılması		

690-DÖN. KARI VEYA ZARARI	300.000	
691- DÖN.KARI VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.		50.400
692-DÖN. NET K/Z		249.600
Dönem karının gelir tablosu hesaplarına devri.		

692-DÖN. NET K/Z	249.600	
590-DÖN. NET K/Z		249.600
Dönem net karının bilanço hesaplarına devri		

590-DÖN. NET K/Z	249.600	
331-ORTAKLARA BORÇLAR		126.600
331.10-Risturnlar	126.600	
331.10.01-Bay (A)		
331.10.02-Bay (B)		
(...)		
540-YASAL YEDEKLER		15.000
549-ÖZEL FONLAR		108.000
549.10-Yardım Fonu	3.000	
549.20-İşl.Gelş.Fonu	105.000	
2005 yılı karından ayrılan yedek akçe ve fonlar.		

5.12.2.3. Kooperatif Türleri İtibariyle Risturn İstisnası Uygulaması

Risturn istisnasının düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/i bendinde hem söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hem de risturn istisnasından yararlanabilecek kooperatif türleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre ortak içi işlemlerden doğan gelir-gider farklarının ortakların kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde dağıtılması şeklinde uygulanan risturn istisnasından sadece **üretim, tüketim ve kredi kooperatifleri** yararlanabilecektir.

Ayrıca anılan bent metninde hüküm altına alınmış olan ve yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlara ilişkin risturn istisnası uygulamasından ise faaliyet konusuna bakılmaksızın bütün kooperatifler yararlanabilecektir.

Diğer taraftan risturn istisnası uygulamasına ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin 1/i bendinde ayrıca kooperatiflerin faaliyet konuları itibariyle istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere, kooperatif türleri itibariyle risturn istisnası uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.¹⁰⁵

5.12.2.3.1. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnasının Şartları Ve Uygulaması

Genel olarak üretim kooperatifleri, mahiyet itibariyle aynı malı üreten ve belirli bir bölgede faaliyette bulunan ortaklarının piyasa koşulları içinde daha etkin bir ticari faaliyette bulunmalarını teminen kurulurlar. Ortakların üretmiş oldukları mallar kooperatif tarafından alınarak bizzat satılır. Kooperatif söz konusu ortaklarının üretmiş olduğu malları ortaklarına satabileceği gibi ortakları dışında kalan üçüncü şahıslara da satabilir. Bu durumda söz konusu kooperatifin hem ortak içi hem de ortak dışı işlemleri söz konusu olacak ve sadece ortaklarıyla yapmış oldukları muamelelerden doğan ve söz konusu muamele nispetinde yapılacak gelir-gider farkı dağıtımı, risturn istisnasından yararlanabilecektir. Üretim kooperatiflerinde risturn istisnası, bizzat üreticiler tarafından üretilen malların kooperatife satılması veya bizzat üretimde kullanılmak üzere mal ve hizmet alınması halinde uygulanabilecektir. Ortakların bizzat üretmedikleri malların kooperatife satılması veya kooperatiftan alınan malların bizzat üretimde kullanılmaması halinde, söz konusu bu satış ve alışlarla ilgili gelir-gider farklarının diğer şartların mevcut olması durumunda dahi risturn istisnasından yararlandırılması mümkün değildir.

Ortaklar dışındaki kimselerle yapılan işlemler ile ortaklık statüsü dışında ortaklarla yapılan işlemler nedeniyle ortaya çıkan gelir-gider farkının ortaklara dağıtılması durumunda risturn istisnasından yararlanılamaz. Risturn dağıtımı ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya üretimde kullanmak amacıyla kooperatiftan satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanmalıdır.

5.12.2.3.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnasının Şartları Ve Uygulaması

Genel olarak tüketim kooperatifleri, ortaklarının ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri ortaklarının menfaatleri icabı daha uygun şartlar altında temin etmek üzere kurulurlar. Tüketim kooperatiflerinin ortaklarına dağıttıkları gelir-gider farklarının risturn istisnasından yararlanabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir;

- Risturnlar ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçların giderilmesi için satın alınan mallarla ilgili olmalıdır. Şahsi ve ailevi ihtiyaçların dışında ihtiyacı aşacak bir biçimde satın alınan gıda ve ihtiyaç maddeleri ile gıda ve giyecek

¹⁰⁵ TEKİN, Cem; “Kooperatiflerde Risturn İstisnası Uygulaması”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 130

maddeleri dışındaki bütün tüketim maddeleri için hesaplanan risturnlar istisnadan yararlandırılmaz.

- Dağıtılan risturnların kurumlar vergisinden istisna olabilmeleri için kooperatiften ortakların satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanmaları gerekmektedir. Aksi halde, başka bir esasa göre dağıtım yapılırsa, istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

5.12.2.3.3. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnasının Şartları ve Uygulaması

Kredi kooperatifleri, ortaklarının kredi ihtiyaçlarını, kendi kaynakları veya banka ve finans kurumlarından daha uygun şartlar altında temin ettiği kaynaklar ile sağlamak amacıyla kurulurlar. Kredi kooperatiflerinin banka ve finans kuruluşlarından ortaklarının ihtiyaçları doğrultusunda temin ettikleri krediler için ödedikleri kredi faizleri ve masraflar ile ortaklarına kullandırdıkları kredi karşılığında tahsil ettikleri faiz tutarları arasında oluşan fark gelir-gider farkı olarak değerlendirilir.

Kredi kooperatiflerinin ortaklarına kullandırdıkları krediler sonucu elde ettikleri müspet gelir-gider farkının ortaklara kullandırılan kredi nispetinde dağıtılması durumunda risturn istisnasından yararlanılması mümkündür. Bununla birlikte kooperatiflerin ortakları dışında kalan üçüncü şahıslara kullandırdıkları krediler karşılığı oluşan gelir-gider farkının ortaklara dağıtılması durumunda risturn istisnasından yararlanılması mümkün değildir. Öte yandan kredi kooperatiflerinin ortak içi işlemleri sonucu oluşan gelir-gider farkının ortaklara dağıtılacak kısmının risturn istisnasından yararlanabilmesi için ayrıca söz konusu risturnların ortaklar tarafından kullanılan kredi tutarları esas alınmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

5.12.2.3.4. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması

Bir kısım kooperatifler idare giderlerini karşılamak üzere ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ortaklarından para alırlar. Bununla birlikte çeşitli nedenlerle kısmen ya da tamamen sarf olunmayarak ortaklardan idare giderleri karşılığı alınan paraların, ortaklara iade edilmesi söz konusu olabilir. K.V.K.'nın risturn istisnasını düzenleyen 5. maddesinin 1/i bendi hükmü uyarınca, ortaklara iade edilen paralar risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre kooperatifler yapacakları yönetim giderleri karşılığında ortaklarından ana sözleşme hükümleri çerçevesinde alacakları paraları tahsil tarihi itibarıyla hasılat yazacak, daha sonra söz konusu sarf olunmayarak ortaklara iade edilen tutarları iadenin yapıldığı dönemde ya gider yazacak ya da risturn istisnası olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alacaklardır.

5.12.2.4. Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerde Risturn İstisnası Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin (k) bendi hükmü uyarınca; tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaftır. Buna karşılık anılan şartları haiz olmayan kooperatifler, faaliyet dönemi

içinde elde etmiş oldukları gelir-gider farkı üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Diğer taraftan K.V.K.'nın 4. maddesinin (k) bendinde yer alan muafiyet hükmünden yararlanamayan ve kurumlar vergisi mükellefi olan tüketim kooperatifleri anılan Kanunun 5. maddesinin (i) bendinde yer alan risturn istisnasından yararlanabileceklerdir. Bu durumda yaygın olarak kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin risturn istisnasından yararlanmalarının, elde etmiş oldukları gelir-gider farklarının kurumlar vergisine tabi olmaması nedeniyle, pratik anlamda kendilerine bir yararının olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

5.13. İSTİSNAYA İLİŞKİN GİDER VE ZARARLARIN KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMEYECEĞİ

Bilindiği üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin son fıkrasında kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerinin kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği belirtilmişti. Benzer düzenleme yeni K.V.K.'da da yapılmıştır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin konuya ilişkin (3) numaralı fıkrası aynen aşağıdaki gibidir;

“(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”

5520 sayılı K.V.K. ile ilgili olarak hükümet tarafından hazırlanan tasarıda 5422 sayılı eski K.V.K.'da yer alan düzenlemeye aynen yer verilmişti. Ancak, Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmeler sırasında söz konusu fıkra hükmü değiştirilmiş ve iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi imkanı sağlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak kazancı elde etmelerine dayanak teşkil eden hisse senetlerini veya iştirak hisselerini yabancı kaynak kullanmak suretiyle elde etmiş olmaları mümkündür. Doğal olarak mükelleflerin iştirak hisseleri ve hisse senetleri edinmek üzere kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin olarak kredi faizi, kur farkı veya vade farkı ile karşı karşıya kalmaları mümkündür. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yabancı kaynak kullanmak suretiyle edinmiş oldukları iştirak hisseleri veya hisse senetleri karşılığında elde edecekleri kar paylarının iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna olacağı şüphesizdir. Bu kapsamda olmak üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, aynı Kanun'un 8. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenleme ışığında kurumlar vergisi mükelleflerinin, iştirak hissesi veya hisse senedi edinmek amacıyla yüklenmiş oldukları giderleri safi kurum kazancının tespitinde gayri safi hasıllardan indirmelerinin mümkün olmadığı belirtilmekteydi.

Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında konu farklı bir şekilde düzenlenmiş ve **iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere**, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu durumda, iştirak hissesi satın alabilmek amacıyla kullanılan krediler için ödenen faiz, kur farkı vb. giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi 01.01.2006 tarihinden itibaren mümkün olabilecektir. Ancak 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin yukarıda bahsedilen (3) numaralı fıkrasında, kurum kazancından indirileceği belirtilen giderlerin sadece, **iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri** olduğuna dikkat etmek gerekmektedir. Dolayısıyla iştirak hissesi alımına yönelik olarak yapılacak diğer giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin olarak yapmış oldukları (iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç) giderleri açıklanan hüküm gereğince kurum kazancından indirebilmeleri mümkün değildir. Bu kapsamda örneğin;

- İştirak edilen kurumun genel kuruluna katılmak için yapılan giderlerin,
- Yurt dışında bulunan iştirak hissesinin satılması amacıyla yurt dışında yapılan giderlerin,
- Aktifte 2 yıldan fazla süreyle kayıtlı olan taşınmazın satışı sırasında yapılan giderlerin,
- Yurt dışında işyeri açılması amacıyla yapılan giderlerin,
- Yurt dışında oluşturulan inşaat şantiyesi için yapılan giderlerin

kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

5.14. DİĞER KANUNLARDA DÜZENLENEN İSTİSNALARIN UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI

5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinde 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 45. maddesine paralel bir düzenleme yapılmış ve muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı belirlenmiştir. 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan söz konusu madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

MADDE 35- (1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

(2) 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.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

Bu hükümden anlaşılmaktadır ki 01.01.2007 tarihinden itibaren çıkarılacak Kanunlarda (Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunu dışındaki Kanunlarda), kurumlar vergisi istisnasına ilişkin hükümlere yer verilemeyecektir. Başka bir deyişle, 01.01.2007 tarihinden itibaren örneğin, Serbest Bölgeler Kanunu'nda yer alan istisna düzenlemesi, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda yer alan istisna düzenlemesine benzer hükümler getirilemeyecektir. Bu tür istisna düzenlemeleri yapılsa bile bunların kurumlar vergisi açısından herhangi bir geçerliliği olmayacaktır.

Kanımızca, söz konusu hükmün uygulama şansı bulunmamaktadır. Belirtilen hüküm, 5520 sayılı K.V.K.'na diğer kanunların yanında bir üstünlük tanımaktadır. Oysa, hukuk kuralları ve normlar hiyerarşisine göre kanunların birbirleri arasında üstünlüğünden bahsetmek mümkün değildir. Bu açıdan bakıldığında, 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinde yer alan “*Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.*” hükmünün, uygulama olanağının düşük olacağını düşünmekteyiz.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yeni Kanun'un yürürlük tarihine kadar diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri uygulanmasına devam edileceği belirtilmiştir.

“(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.”

Bu durumda, 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinin yürürlük tarihi olan 01.01.2007 tarihine kadar diğer kanunlarda düzenlenen istisnalar geçerliliğini koruyacaktır. Bu kapsamda olmak üzere, diğer kanunlar ile kurumlar vergisinden istisna edilecek kazançlar şunlardır;

1. Yatırım İndirimi.
2. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde tanınan istisna.
3. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı bendine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinden istisnadır.
4. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
5. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirketlerin bu kapsamda elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.
6. 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanunu'nun muafiyet ve istisnalar başlıklı 6. maddesinde bu kooperatif ve birliklere ilişkin istisna tanınmıştır.

Aşağıda söz konusu istisna uygulamalarına ilişkin özet açıklamalar yapılacaktır.

5.14.1. Yatırım İndirimi İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimini düzenleyen 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve

Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, aynı Kanun ile G.V.K.’ya geçici 69. madde eklenerek, geçiş dönemi için düzenleme yapılmıştır. Buna göre, mükellefler 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek (1), (2), (3), (4), (5) ve (6). maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) Gelir Vergisi Kanunu’nun mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Görüldüğü gibi, G.V.K.’ya eklenen geçici 69. madde ile yatırım indirimi istisnasının 01.01.2006 tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılması sonrasında, kurumlar vergisi mükelleflerine 2005 yılından devreden yatırım indirimlerini kullanabilme hakkı ile devam eden yatırımları için 2006, 2007 ve 2008 yıllarına mahsus olmak üzere seçimlik hak getirilmiştir. Konu ile ilgili açıklamalarda 3 numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri’nde yapılmıştır. Seçimlik hakkın kullanılması, söz konusu sirkülerde yapılan açıklamalar ışığında aşağıda özetlenmiştir.

5.14.1.1. Yatırım İndirimi Tercihinin Kullanılması

G.V.K.’ya 5479 sayılı Kanunla eklenen geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır. Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir. Ancak, mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, 2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe (14/8/2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerekmektedir. 2006 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, ikinci geçici vergilendirme döneminde bu istisnadan yararlanmamayı tercih etmeleri halinde, birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak herhangi bir işlem yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir. Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

G.V.K.'nın geçici 69. maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesi; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde yer alan % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

2006 veya 2007 yıllarında Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesi kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunmayan veya bulunmakla birlikte bu yıllarda tercihlerini yatırım indirimi uygulamama yönünde kullanan mükelleflerin, 2008 yılında yatırım indirimi uygulamaları halinde, geçmiş söz konusu yıllar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

5.14.1.2. Yatırım İndirimi Uygulaması

G.V.K.'ya 5479 sayılı Kanunla eklenen geçici 69. madde hükmünden anlaşılacağı üzere, yatırım indirimi uygulamasına 01.01.2006 tarihi itibarıyla son verilmesinin ardından, kurumlar vergisi mükellefleri izleyen dönemlerde 3 şekilde yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceklerdir. Buna göre;

- Mükellefler 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarını, 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemi kazançlarından indirebileceklerdir.

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, G.V.K.'nın 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek (1), (2), (3), (4), (5) ve (6). maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

- G.V.K.'nın yürürlükten kalkan 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Anılan düzenleme çerçevesinde uygulanabilecek bu yatırım indirimlerine ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

5.14.1.2.1. Devreden Yatırım İndirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

5479 sayılı Kanununun 11. maddesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin sonuna aşağıdaki (C) fıkrası eklenmiştir.

“C) Vergi kanunlarında yer alan “toptan eşya fiyatları genel endeksi” ibaresi “üretici fiyatları genel endeksi” ve “TEFE” ibaresi “ÜFE” olarak uygulanır.”

Devreden yatırım indirimi istisnası tutarının 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, G.V.K.'nın 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlarla ilgili olması halinde, endeksleme, **yeniden değerlendirme oranı** kullanılarak yapılacaktır. Eğer, devreden yatırım indirimi istisnası tutarı, G.V.K.'nın 5479 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 19. maddesi kapsamında yapılan yatırımlardan oluşuyorsa, endeksleme, **üretici fiyatları genel endeksinde meydana gelen artış oranı** (ÜFE) kullanılarak yapılacaktır.

5.14.1.2.2. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

Mükellefler söz konusu yatırım teşvik belgeleri kapsamında, G.V.K.'nın 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir. İndirim konusu yapılamayan tutarlar müteakip yıllarda endekslemeye tabi tutulacaktır. İndirim konusu yapılamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde yeniden **değerleme oranında** artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır.

5.14.1.2.3. G.V.K.'nın Mülga 19. Maddesi Kapsamında 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar

G.V.K.'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükellefler, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirim konusu yapabileceklerdir.

Buna göre mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 01.01.2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina

inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

G.V.K.'nın mülga 19. maddesi kapsamında, 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, üretici fiyatları genel endeksinde (ÜFE) meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır.¹⁰⁶

5.14.1.3. Yatırım İndirimi Uygulamasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı

Gelir vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde yer alan “... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ...” ile “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibarelerinin iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemi ile yeteri sayıda milletvekili tarafından 2006/95 Esas Sayısı ile dava açılmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 15 Ekim 2009 Perşembe tarihli toplantısında konuyu esastan görüşmüş ve aşağıdaki kararı vermiştir.¹⁰⁷

Konu	Verilen Kararın Sonucu
30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un: B- 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının sonunda yer alan;	- 5479 sayılı Yasa'nın: B- 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının sonunda yer alan;
1- “... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ...” ibaresinin,	1- “... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ...” ibaresinin REDDİNE,
2- “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibaresinin,	2- “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibaresinin İPTALİNE,

¹⁰⁶ Yatırım indirimi konusunda ayrıntılı açıklamalar ve yatırım indirimi uygulamasında özellik arzeden konular için bkz. TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005.

¹⁰⁷ Anılan Karar, 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-Yürürlüklerinin durdurulması isteminin REDDİNE.
--

Görülebileceği üzere, Anayasa Mahkemesi, yatırım indiriminden faydalanılması halinde indirimli gelir veya kurumlar vergisi oranları uygulanmasını engelleyen yasa hükmünü Anayasaya aykırı bulmamıştır. Öte yandan, 31.12.2005 tarihi itibarıyla devreden yatırım indirimi ile devam eden bazı yatırımlar nedeniyle en son 2008 yılı için yatırım indiriminden faydalanılabileceğini belirten Kanun hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.¹⁰⁸

Bu karar ile Anayasa Mahkemesi, yatırım indiriminden 2009 ve izleyen yıllarda da yararlanılabileceğini, ancak, yatırım indiriminden yararlanılması halinde gelir vergisi mükelleflerinin, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerinin hesaplanacağını belirtmiştir.

Yukarıda belirtildiği gibi yazımızın konusunu oluşturan Anayasa Mahkemesi Kararı, yazımızın kaleme alındığı tarih itibarıyla henüz Resmi Gazete’de yayımlanmamıştır. Anılan Karar’ın içeriği ve gerekçeleri tam olarak okunmadan, uygulamanın ne şekilde gelişeceğini sağlıklı olarak söylemek mümkün değildir. Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer verilen “duyuru”da¹⁰⁹ Anayasa Mahkemesi’nin gerekçeli kararının bekleneneği belirtilmiştir.

Ancak, bu aşamada uygulamaya ilişkin birkaç hususun üzerinde durmak istiyoruz.

Yukarıda açıkladığımız üzere, 2007 ve 2008 yılları uygulamasında, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmayacakları yönündeki tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir. Mükelleflerin, ilk geçici vergilendirme döneminde yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktaydı.

Bu kapsamda, yukarıdaki iptal kararını bekleyen bir çok yorumcu 2009 yılı ilk geçici vergi beyannamesinin yatırım indiriminden yararlanılıp “ihtirazi kayıtla” verilmesi gerektiğini vurgulamıştı. 2009 yılının ilk geçici vergi döneminde bu şekilde beyanname veren mükelleflerin açmış oldukları davaları Anayasa Mahkemesi Kararı’nı emsal göstererek kaybetmeleri imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu mükellefler 2009 ve izleyen yıllarda da devreden yatırım indirimleri ile devam eden bazı yatırımları üzerinden hesaplanacak yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

Ancak, 2009 yılına ait ilk geçici vergi beyannamesinde, uygulama hakkı olduğu halde, yatırım indirimi uygulamayan mükelleflerin bu haklarını kayb ettikleri söylenemez. İlk geçici vergi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla Kanun hükümlerini birebir uygulayan ve bu nedenle de yararlanma hakkı olmasına rağmen,

¹⁰⁸ Anayasa Mahkemesi, yatırım indirimiyle ilgili iptalin, kararın Resmi Gazete’de yayımıyla birlikte yürürlüğe girmesine hükmetmiştir.

¹⁰⁹ Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/haberler/Aciklama.htm>. 16.10.2009.

yatırım indiriminden yararlanmayan mükelleflerin Anayasa Mahkemesi Kararına rağmen bu hakkı tamamen kaybettiklerini söylemek doğru olmayacaktır. Bu nedenle, 2009 yılına itti ilk geçici vergi beyannamesinde yatırım indiriminden yararlanmayan mükelleflerin 2009 yılında yatırım indiriminden yararlanmalarının mümkün olduğu fikrindeyiz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konuya ilişkin yapacağı düzenlemelerde bu hususu da dikkate alması gerekmektedir.

5.14.2. Serbest Bölgeler Kazanç İstisnası

Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında kalan ve ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik düzenlemelerin tamamen ortadan kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı alanlardır. Serbest bölgelerin kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda düzenlenmiş olup, anılan Kanununun 1. maddesi uyarınca anılan bölgeler şu amaçlarla kurulmaktadır;

- İhracat için üretimi ve yatırımı artırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişine hız vermek,
- Ekonominin ihtiyaç duyduğu girdilerin ucuz ve düzenli bir şekilde temin edilmesini sağlamak,
- Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak,

Diğer taraftan anılan Kanunun gerekçesinde ise, serbest bölgelerin;

- Türkiye'de kurulacak serbest bölgelerin diğer serbest bölgeler karşısında mukayeseli avantajlarının araştırılması,
- Ülkemizde uluslararası üne sahip ticaret merkezlerinin kurulması,
- Müteşebbislerin hiç bir vergi ve resim ödemeden girdilerini getirebilmesi, yerli müteşebbislerin yurt içinde stoklamaya gitmeden ihtiyaçlarını devamlı ve ucuz bir şekilde karşılayabilmesi,
- Vergi teşvikleriyle çalışanların o yöreye getirilmesi ve buna bağlı olarak da bölgenin kalkınmasının sağlanması,
- Bölge içindeki hareketlerin bürokrasiden arındırılması,
- Bölgede çalışanlara (KDV'siz) girdi sağlanması ve dolayısıyla finansman imkanı yaratılması,
- İhracatın artırılması,
- Liberal bir ekonomi modelinin gelişimine katkıda bulunması,

amaçları için kurulduğu belirtilmiştir.

Serbest bölgelerin yatırım, ihracat ve istihdam gibi ülke açısından büyük öneme sahip makro ekonomik göstergeler üzerindeki olumlu etkileri nedeniyle bu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilere bir kısım vergisel teşvikler getirilmiştir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi uyarınca bu bölgelerde vergi, resim, harç ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktaydı. Ancak, serbest bölgelere tanınan bu vergisel teşvikler zamanla amacından uzaklaşarak ülke içinde vergiye tabi olan kazançların transfer fiyatlaması yoluyla bu bölgelere kaydırılmasına yol açmıştır. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin aynı zamanda yurt içinde de faaliyette bulunmalarının mümkün olması, yurt içinde aynı sektörde faaliyette bulunan

mükellefler açısından haksız rekabet olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi uyarınca tüm vergilerden bağışık bir hale getirilen bu bölgelerin zamanla uygulamada ortaya çıkardığı mahsurları gidermek amacıyla 5084 sayılı Kanunla 06.02.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere anılan madde metninde değişiklik yapılmak suretiyle bu bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanır hale gelmiştir.

Ancak 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. maddede, bu bölgelerde öteden beri faaliyette bulunanlar ile bizzat üretim faaliyetlerinde bulunmak suretiyle Kanunun getiriliş amacına bizzat hizmet eden gerçek ve tüzel kişilere bir kısım vergisel teşvikler hüküm altına alınmıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5084 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 6. maddesi hükmü uyarınca, serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümler uygulanmamaktaydı. Ayrıca bu bölgelerde yapılan faaliyetler sonunda elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde kurumlar vergisi istisnası bulunmaktaydı. Diğer taraftan bu bölgelerde faaliyette bulunulması aynı zamanda bu bölgeler dışında da faaliyette bulunulmasına engel olmamakta, bu durum ise serbest bölgelerde bulunan iktisadi birimler ile aynı alanlarda faaliyette bulunan Türkiye'deki gerçek ve tüzel kişiler açısından haksız rekabet olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktaydı. Ayrıca serbest bölgelere tanınan vergisel teşviklerin varlığı, zamanla ülke içinde vergiye tabi bulunan kazançların transfer fiyatlaması yoluyla bu bölgelere kaydırılmasına neden olmaktaydı.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ile zamanla ortaya çıkan mahzurların ortadan kaldırılması amacıyla 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde bir kısım değişiklikler yapılmış, ayrıca anılan Kanuna geçici 3. madde eklenmiştir.

5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda 3218 sayılı Kanunun 6. maddesinin yeni hali şu şekildedir;

"Madde 6: Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağlı olmaksızın düzenlemeye yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

Anılan madde metninin yeni halinden de anlaşılacağı üzere serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümleri, 5084

sayılı Kanunun 8. maddesinin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden itibaren uygulanacak hale gelmiştir. Buna karşılık serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına devam edilecektir. Serbest bölgelerde vergi mükellefiyetine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanır hale gelmesi ile bu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek kişiler gelir vergisi, tüzel kişiler ise kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır. Anılan değişiklik sonrasında serbest bölgelerde faaliyette bulunan tüzel kişilerin vergilendirilmesine ilişkin özellikli durumlara ilişkin olarak 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile bir kısım açıklamalar yapılmış olup, istisna uygulamasına ilişkin olarak anılan tebliğde yapılan açıklamalar aşağıda özetlenecektir.

5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklik ile 06.02.2004 tarihinden itibaren bu bölgelerin vergiden bağışık olan yapılarına son verilerek bu bölgelerden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tabi hale gelmiştir. Ancak, anılan düzenleme ile bu bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, öteden beri bu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişiler açısından olumsuz durumların ortaya çıkmasına yol açmaya müsaitti. Ortaya çıkması muhtemel olumsuzlukları bertaraf etmek amacıyla 5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Kanuna eklenen Geçici 3. madde ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bu bölgelerde elde etmiş oldukları kazançların belirli şartlar altında gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacağı ve ayrıca bu bölgelerdeki işyerlerinde istihdam edilen personele ödenen ücretlerin de gelir vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

5084 sayılı Kanunun 9. maddesi ile 3218 sayılı Kanuna eklenen Geçici 3. madde şu şekildedir;

"Geçici Madde 3: Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur."

Anılan maddede;

- Gelir ve kurumlar vergisi istisnası,
- Ücret istisnası,
- Damga vergisi ve harçlara ilişkin istisna,
- Serbest bölgelerde imal edilen ürünlerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna,

hüküm altına alınmış olup, gelir ve kurumlar vergisi istisnası ile serbest bölgelerde imal edilen ürünlerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

5.14.2.1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin Gelir Ve Kurumlar Vergisi İstisnası

5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen Geçici 3. maddenin (a) bendi hükmü uyarınca, anılan Kanunun yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölge faaliyet ruhsatı bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu ruhsatları üzerinde yazılı olan süre boyunca, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucu elde ettikleri kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Aksi takdirde belirtilen tarihten sonra serbest bölge faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin, bu bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları kazançların gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. Aynı şekilde 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olan mükelleflerin, ruhsatta yer alan sürenin sonundan itibaren anılan istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Buna karşılık 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan veya bu tarih itibarıyla ruhsatta yer alan süre sona eren mükelleflerin, anılan Geçici 3. maddenin son fıkrasında hüküm altına alınmış olan bu bölgelerdeki imal ettikleri ürünlerin satışından elde edilen kazançlara ilişkin gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmeleri mümkündür. Ayrıca 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsat alabilmek için ilgili mercilere müracaatta bulunmuş olan mükelleflerden, bu tarih itibarıyla henüz ruhsatını alamamış olanların anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihinden önce alınan ruhsata sonradan ilave edilecek malların ticaretinden sağlanan kazançların istisna kapsamında olup olmadığı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.¹¹⁰

¹¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 11.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-17257 sayılı muktezası.

“Söz konusu istisnanın, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olması ve 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olmanızdan dolayı, ruhsatta belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere faaliyet ruhsatında belirtilen mallar ile ilgili olarak serbest bölgede gerçekleştirdiğiniz faaliyetler dolayısıyla elde ettiğiniz kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Faaliyet ruhsatınıza daha sonra ilave edilecek mallar ise, istisna kapsamında değildir.”

Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de açıklamalar yapılmış ve serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, maddenin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecekleri, bu tarihten sonra mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle **(inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç)** uzatılması durumunda, istisna süresinin uzamasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri ile K.V.K.'nın 18. maddesiyle 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin (a) bendinde hüküm altına alınmış olan istisna, sadece serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar için söz konusu olabilecektir. Bu nedenle serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlerin istisna uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir. Buna karşılık 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, bir mükellefin açtığı dava dolayısıyla konuyu değerlendiren Danıştay 4. Dairesi de aktardığımız düzenlemede açık hukuka aykırılık görerek, 85 sayılı Genel Tebliğ'in 2.1.1. maddesinin ikinci paragrafının yürütmesini, 13.7.2006 tarihli yürütmeyi durdurma kararı ile durdurmuştu.

Maliye Bakanlığı ise yürütmesi durdurulan paragrafı aynen, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin olarak 12.01.2007 tarihinde web sitesinde yayımladığı Genel Tebliğ taslağına aktarmıştı.

Yargının yürütmeyi durdurma kararı verdiği bir tebliğ metnini, aynen yeni tebliğ metnine aktarmak, idareyi yargıyla bağlı saymamayı, yargı kararlarına uymamayı ifade ettiği gibi aynı zamanda sonucu şimdiden belli yeni ihtilaflara da yol açmak demektir.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2005/1890 K. 2006/3186 sayı ve 26.12.2006 tarihli iptal kararında, Maliye Bakanlığı'nın yetkileri dışında davrandığı, istisnayı kanunda olmayan bir sınırlamaya tabi tuttuğu ve kapsamını yasal dayanak olmaksızın daralttığına hükmetmiştir. Danıştay'ın bu kararı kesin değildir. Zira Maliye Bakanlığı'nın bu karar aleyhine Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yoluna gitmesi mümkündür. Ancak Bakanlık Dava Daireleri Kurulu'ndan yürütmeyi durdurma kararı almadığı veya alamadığı sürece, daire kararı ile bağlıdır ve uymak durumundadır.¹¹¹

Bu ve benzeri görüşler üzerine vergi idaresi tebliğ taslağında yer verdiği görüşlerini kısmen değiştirmiş ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde konuya ilişkin yeni görüşünü açıklamıştır. Buna göre;

“Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen Geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olmayacaktır.”

3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin birinci fıkrasında “*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış **mükelleflerin**;*” ibaresine yer verilmek suretiyle sadece vergi mükellefiyetini haiz olan iktisadi birimlerin gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere; adi şirketler, adi komandit şirketler ve kollektif şirketlerin gelir veya kurumlar vergisi

¹¹¹ DOĞRUSÖZ, Bumin; “Serbest Bölgelerin Faiz Gelirlerinde Son Durum”, Referans Gazetesi, 22.03.2007.

mükellefiyeti bulunmadığından, bunlar tarafından bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlarından pay alan ortaklarının, anılan madde metninde yer alan istisna uygulamasından yararlanmasının mümkün olmaması gerekmektedir.¹¹²

Serbest bölgelerde elde edilen ve bahse konu Geçici 3. maddenin (a) bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisinden istisna kazanç tutarının doğru tespit edilebilmesi için istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderler, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır. Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınmak suretiyle dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır. Buna karşılık, serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

5.14.2.2. Serbest Bölgelerde Bizzat Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna¹¹³

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, serbest bölgelerde imalat faaliyetleri ile iştigal eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere anılan maddenin (a), (b) ve (c) bentlerinde hüküm altına alınan gelir ve kurumlar vergisi istisnası, ücret istisnası ve işlem vergileri istisnasından yararlanılabilmesi için 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olunması gerekmektedir. Ancak serbest bölgelerde üretim faaliyetleri ile iştigal eden mükelleflerin söz konusu imalat faaliyetleri sonucunda elde etmiş oldukları kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle gerek bu tarih itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olan gerekse bu tarihten sonra yeni ruhsat alan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri anılan fıkrada yer alan şartların mevcut olması koşuluyla gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

¹¹² TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:147.

¹¹³ TEKİN Cem, "Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2004, Sayı:12.

Serbest bölgelerde bizzat üretim faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde elde ettikleri kazançlardan sadece üretim faaliyetlerinden elde edilenler anılan istisna uygulamasından yararlanabilecek olup, söz konusu imal edilen ürünlerin satışının yurt içine veya yurt dışına yapılmış olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan gerek 06.02.2004 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra faaliyet ruhsatı almış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin; üretim dışı faaliyetlerden, serbest bölge dışında üretilen malların satışından, faaliyet ruhsatlarında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından, serbest bölgede ve dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, 3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasında hüküm altına alınan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Buna karşılık serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin belirtilen bu mahiyetteki kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre sonuna kadar 3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin (a) alt bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasının usul ve esasları, 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış olup anılan tebliğ uyarınca serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için yeni mükellefiyet tesis ettirenlerin mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenlerin ise 2004 yılı sonuna kadar;

- Serbest Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsat,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneği,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ayrıca öteden beri üretim faaliyeti ile işgal eden mükelleflerden yeni bir alanda imalata başlayacak olanların söz konusu değişikliği ruhsatlarına işlettirmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu belgeleri ibraz etmeyen veya ruhsatlarında belirtilen alanların dışında yeni bir alanda imalata başlayan ve bu durumu ruhsatlarına işlettirmeyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, anılan istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

- Fason Üretimin İstisna Uygulaması Karşısındaki Durumu

5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Kanuna eklenen Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca istisna uygulamasından sadece mükelleflerin bizzat serbest bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından kaynaklanan kazançlar yararlanabilecektir. Aksi takdirde mükelleflerin bizzat üretmeyerek alım satım konu ettikleri ürünlerden sağladıkları kazançlar ile serbest bölgelerin dışında üreterek sattıkları ürünlerden sağladıkları kazançların anılan istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Ancak, serbest bölgelerde bizzat imal edilen ürünler ile ilgili olarak dışarıdan fason hizmet satın alınması belirli şartlar altında istisna uygulaması açısından engel teşkil etmemektedir. Buna göre dışarıdan fason hizmet satın alınmasının istisna uygulamasını engellememesi için;

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,

gerekmektedir. Aksi takdirde anılan şartlar mevcut olmaksızın dışarıdan fason hizmet satın alınması durumunda, imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların 3218 sayılı Kanununun Geçici 3. maddesinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir.

- Serbest Bölgelerde İmal Edilen Ürünler İle Satın Alınan Malların Ticaretinin Bir Arada Yapılması

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin satın aldıkları mallar ile bizzat ürettikleri malları satmaları durumunda, bizzat serbest bölgede imal ederek satışa konu edilen ürünlerden elde ettikleri kazançlar, 3218 sayılı Kanununun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buna karşılık mükelleflerin satın aldıkları malların satışından elde ettikleri kazançlar için anılan istisna uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir. Ancak bu durumda mükelleflerin, 3218 sayılı Kanununun Geçici 3. maddesinin (a) alt bendinde belirtilen şartlar doğrultusunda gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları mümkündür.

Diğer taraftan yapılan bu açıklamalar, serbest bölgelerde bizzat ürettikleri ürünler ile bu bölgelerin dışında bizzat üreterek serbest bölgelerde satan mükellefler açısından da geçerli olacaktır.

- Serbest Bölgelerde İmalat Faaliyetleri İle Diğer Faaliyetlerin Bir Arada Olması Durumunda İstisna Uygulaması

Serbest bölgede bulunan kurumların, bu bölgelerde imalat faaliyetlerinin yanı sıra imalat faaliyetleri ile doğrudan ilişkisi kurulamayacak faaliyetlerden de kazanç elde etmeleri mümkündür. Ancak bu durumda bizzat serbest bölgedeki imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar bahse konu istisna uygulamasından yararlanabilecek, buna karşılık diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Örneğin serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefinin bu faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançları kurumlar vergisi istisnasından yararlanacak, buna karşılık bu işletmenin atıl fonlarını çeşitli kaynaklarda değerlendirmesi sonucu elde ettiği kazançlar (repo, mevduat faizi, kur farkı vb.) ise kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacaktır.

Öte yandan bu durumdaki mükelleflerin kurumlar vergisinden istisna kazanç tutarını doğru bir şekilde tespit edebilmek için imalat faaliyetlerine ilişkin kayıtlarını diğer faaliyetlere ilişkin kayıtlardan bağımsız olarak tutmaları gerekmektedir.

- Müşterek Genel Giderler İle Amortismanların Dağıtımı

Gerek Türkiye’de gerekse serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, her iki işyeri ile ilgili olarak yapmış oldukları genel giderler, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı esas alınmak suretiyle dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan bu mükelleflerin, hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerinde kullandıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanının, esas olarak her bir işte kullandıkları gün sayısı esas alınmak suretiyle dağıtılması gerekmektedir. Buna karşılık amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin hangi işte fiilen ne kadar süre ile çalıştığıının belirlenememesi durumunda söz konusu amortismanlar, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

5.14.2.2. 5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında İstisna Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen geçici 3. maddede, bu bölgelerde öteden beri faaliyette bulunanlar ile bizzat üretim faaliyetlerinde bulunmak suretiyle Kanunun getiriliş amacına hizmet eden gerçek ve tüzel kişilere bir kısım vergisel teşvikler hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık 5810 sayılı Kanunla 3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinde 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile bu bölgelerde sağlanan vergisel teşviklere ilişkin bir kısım değişiklikler yapılmıştır. 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a. Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b. Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c. Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesinin (a) bendi uyarınca 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin faaliyet ruhsatında yer alan süre sonuna kadar bölgede gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilecek kazançlara ilişkin genel istisna uygulaması bu şekilde olmakla birlikte anılan maddenin ikinci fıkrası uyarınca bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde edecekleri kazançları, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak anılan istisnaların G.V.K.'nın 94. Maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.¹¹⁴

Ancak 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik ile bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sona kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olmaya devam edecektir. Öte yandan 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin bu bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnalarının düzenlendiği anılan maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde herhangi bir değişiklik yapılmadığı için bu mahiyetteki mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin sonuna kadar bu bölgelerdeki faaliyetleri sonucunda elde edecekleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna olmaya devam edecektir. Dikkat edileceği üzere 5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gerek bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından kaynaklanan kazançlara, gerekse bu bölgelerde imalat faaliyetleri dışında elde edecekleri kazançlara ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnaları açısından herhangi bir farklılık ortaya çıkarmamaktadır. Aynı şekilde 5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında da, anılan istisnaların G.V.K.'nın 94. Maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.¹¹⁵

5.14.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4490 Sayılı Kanunla öngörülen amaçları gerçekleştirmek üzere Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuş olup, anılan Kanunun 4. maddesinde, Türk Uluslararası Gemi Siciline aşağıdaki gemilerin ve yatların talep üzerine tescil edileceği belirtilmiştir.

- Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan, Kanunun 1 ve 2. maddeleri kapsamındaki bütün gemiler ve yatlar.
- Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar.

¹¹⁴ TEKİN Cem, "5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2009, Sayı: 62

¹¹⁵ TEKİN Cem, agm.

- Yurt içinden ithal edilecek 12000 DWT'un¹¹⁶ (yolcu gemileri özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 499 grostonun) üzerindeki gemiler.

Diğer taraftan aynı Kanunun 5. maddesinde, Türk Uluslararası Gemi Siciline Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemilerin ve yatların tescil edilebileceği, yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemilerin ve yatların Türk Uluslararası Gemi Sicilinin özel bir sütununa kaydolunacağı ve Türk uyruklu gerçek ve tüzel kişilerin 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun gemi siciline ilişkin hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilirken bu gemi ve yatlar üzerinden amme alacağından dolayı tatbik edilmiş olan hacizlerin bulunması halinde bu hacizlerin de Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydı gerekir. Ayrıca gemi ve yatların haczedilmesi sırasında haciz bildirilerinin ilgili sicile gönderilmesi gerekmektedir.

Kayıt harcının ve yıllık tonaj harcının ödenmemesi durumunda söz konusu gemi ve yatların satış ve devrine izin verilmemesi ve vadesinde ödenmeyen yıllık tonaj harçlarının da ilgili vergi dairesince 6183 sayılı kanun hükümlerine göre tahsil edilmesi gerekmektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemilerin ve yatların Türk Bayrağı çekecekleri, bu Kanun uyarınca Türk Bayrağı çeken gemilerin ve yatların milli mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanacakları, gemilerde ve yatlarda bulundurulması gereken belgelerin, sürelerin ve bunlara ilişkin diğer esaslar ile gemilerin ve yatların tabi olacakları esasların, ilgili mevzuat ve uluslararası sözleşme hükümleri çerçevesinde Denizcilik Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanlık tarafından tespit olunacağı mezkur Kanunun 7 ve 8. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.¹¹⁷

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı bendinde,

"Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır"

hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda olmak üzere anılan madde hükmü uyarınca, söz konusu sicile kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince yapılması halinde gelir vergisine,
- Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince yapılması halinde kurumlar vergisine,
- Söz konusu sicile kayıtlı gemilerin satılmasından elde edilen kazançlar ise gelir ve kurumlar vergisine,

¹¹⁶ DWT: Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamıdır.

¹¹⁷ ÇETİNKAYA, Fikret; "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Mali Hükümleri", Vergi Sorunları Dergisi Sayı:142, Sayfa:105.

tabi olmayacaktır.

Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabilecekleri istisna, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar ile sınırlı olup, anılan sicilde kayıtlı olmayan gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile diğer faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan 5266 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 4490 sayılı Kanunun 12. maddesi değiştirilmiş olup, anılan değişiklik sonrasında sicile kayıtlı gemilerin yanı sıra yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar da gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir.

Ancak belirtilen araçlar dışındaki deniz taşıtlarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün değildir. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.¹¹⁸

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6.maddesinin 1. fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin 2. fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nun 1. maddesinde; “Bu Kanunun amacı, oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmaktır. 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun yat turizmi ile ilgili hükümleri saklıdır.”; 2. maddesinde; “Bu Kanunda geçen;

a) Gemi: *Ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerini,*

b) Yat: *Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuzaltıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonilato belgelerinde “Ticari Yat” olarak belirtilen deniz araçlarını,ifade eder.” hükümleri yer almaktadır.*

Ayrıca, aynı Kanunun 12. maddesinde, bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

¹¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 04.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7168-15260 sayılı muktezası.

Bu hükümlere göre, söz konusu istisna, sadece 4490 sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar için geçerli olduğundan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile, kılavuz botlarının 4490 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanmamış olması nedeniyle, söz konusu botlarının işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.”

Aynı Başkanlık tarafından verilen bir diğer muktezada ise söz konusu istisnanın, sadece Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar ile sınırlı olduğu, şirketin aktifindeki 4490 sayılı Kanuna göre Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi için kaza sonucu sigortadan almış olduğu hasar tazminatının hasar bedelini aşan kısmının kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹¹⁹

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisnanın uygulanmayacağı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Dolayısıyla, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili kur farkı, vade farkı, vb. gelirler istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Aynı tebliğde, deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “Time-Charter İşletmeciliği”nin gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceği ve söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirin istisna uygulanmaması gerekmektedir.

5.14.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine İlişkin İstisna

5035 sayılı Kanunla 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılarak bu bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kurumlara sağlanacak vergisel teşvikler anılan Kanuna eklenen Geçici 2. maddede yeniden düzenlenmiş olup, anılan madde şu şekildedir;

“Geçici Madde 2: Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

¹¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 10.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-7062-9097 sayılı muktezası.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.”

5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yararlanılabilecek vergisel teşviklere ilişkin usul ve esaslar (6) sıra numaralı Kurumlar Vergisi Sirküleri ile açıklanmıştır. Benzer açıklamalara 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde yer alan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

5.14.4.1. Yazılım ve AR-GE'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

İstisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır.

4691 sayılı Kanunda;

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar,

Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü,

olarak tanımlanmıştır.

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

5.14.4.2. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri Vergisel Teşvikler

5035 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanuna eklenen Geçici 2. madde hükmüne göre yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Daha önce mezkur Kanunun 8. maddesinde yer alan düzenlemede, yönetici şirketlerin elde ettikleri kazançla ilişkin herhangi bir istisna yer almamaktaydı. Yönetici şirketlerin kurumlar vergisinden istisna edilen kazançları; 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

4691 sayılı Kanuna eklenen Geçici 2. maddede yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olan faaliyetlere ait giderlerin diğer faaliyet ve gelirlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek kurumlar vergisi matrahının hatalı tespitine yol açacaktır. Anılan Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir. Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Yönetici şirketlerin anılan Kanun uygulaması kapsamındaki faaliyetleri dışında ancak, normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler vb. istisna kapsamında değerlendirilmez.

Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar, 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisnadan yararlanacak kazancın tespiti açısından, yönetici şirketin istisna kapsamına giren faaliyetlerine ilişkin kazançlar ile istisna kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının ayırımını yapabilecek şekilde kayıtlarını tutmaları gerekmektedir.

Yönetici şirketler ile bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin istisna kapsamındaki kazançları, kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar” bölümünde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilir. İstisnaya tabi faaliyetin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen giderler “ satırında gösterilir.

5.14.4.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde istisna kazanç tutarının tespitine yönelik olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider

unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edebilecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. **Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.** Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Yönetici şirketler dahil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtımaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin ikinci fıkrası ve 30. maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

5.14.5. 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun İle Düzenlenen Kurumlar Vergisi İstisnası

4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanunu'nun muafiyet ve istisnalar başlıklı 6. maddesi aşağıdaki gibidir;

“Madde 6: Bu Kanuna göre kurulmuş bulunan kooperatifler ve birliklerin faaliyetlerinde;

a) Kooperatife ortak olmak üzere başvuran üreticilerle ortakların, kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemleri ve bunlarla ilgili kağıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler her türlü vergi, resim ve harçtan,

b) Ortak içi işlemler sonucu ortaya çıkan olumlu gelir gider farkları gelir ve kurumlar vergisinden,

c) Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar, birbirleri ya da üçüncü şahıslarla yaptıkları her türlü gayrimenkul alım satımı (üçüncü şahıslara terettüp eden vergi, resim ve harçlar hariç), ayrıca üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin satışı, bağış ve diğer ivazsız iktisapları ile bütün işleri için düzenlenecek senet, beyanname, taahhütname, sözleşme, vekaletname ve lehlerine yapılacak ipotek ve rehinler kurumlar vergisi ve damga vergisi de dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçtan,

d) Sermaye ve yedek akçeleri ile taşınmaz malları ve bunların gelirleri, ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarını tahsil gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve bunların bir önceki sahiplerine geri verilmesi işlemi ile gayrimenkullerine ilişkin cins ve nev'i, isim ve unvan değişiklikleri ile tashihleri her türlü vergi, resim ve harçtan,

e) Yapacakları kredi işlemlerine ve temin edecekleri kredilere ilişkin senet, beyanname, taahhütname, sözleşme ve sair her türlü belge ile taşınmaz mallarına ait ipotek ve ipotek fekki, taşınır mallara ait rehin ve rehnin kaldırılması işlemleri, vekaletnameler, taahhütname ve sair evrak her türlü vergi, resim ve harçtan,

f) Ortakların kooperatiflerine ödedikleri sermaye paylarının çıkma ve çıkarılma hallerine bağlı olarak kendilerine iadesi sırasında, anasözleşmelerde gösterilen esaslara göre hesaplanacak iade tutarı ile ödenmiş sermaye payı tutarı arasında üretici lehine doğacak kazançlar gelir vergisinden, kooperatif ve birlikler açısından da kurumlar vergisinden,

g) Kooperatif veya birliklere yapılan bağışlar, ortaklardan yapılacak kesintilerden oluşturulacak fonlar, dağıtılan ya da dağıtılmayarak kooperatif faaliyetlerinde kullanılan risturna tabi gelirler, gelir ve kurumlar vergisinden,

h) Kooperatif ve birliklerin defter ve belgelerinin notere tasdik ettirilmesi işlemleri yalnızca noterlik ücretine tabi olup, vergi, resim ve harçtan, Müstesnadır.

Gelir Vergisi Kanununa göre yapılacak tevkifat hükümleri ile katma değer vergisi hükümleri saklıdır.

Ancak, bu kuruluşların ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir-gider farkları ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergi kanunları hükümlerine göre vergilendirilir. Kooperatif ve birliklerin ortaklarından aldıkları ürünleri, niteliğinde değişiklik olmayacak şekilde ilk işleme tesislerinde işleyerek üçüncü kişilere satmaları ortak içi işlem sayılır.”

4572 sayılı Kanununun 6. maddesi hükmü uyarınca Tarım Satış Kooperatifleri ile Birliklerinin yararlanabilecekleri vergisel teşviklere ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

5.14.5.1. Ortak İçi İşlemlerden Doğan Gelir-Gider Farkına İlişkin İstisna

4572 sayılı Kanununun 6. maddesi hükmü uyarınca Tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin faaliyetlerinden elde etmiş oldukları olumlu gelir-gider farkları, ortak içi işlemlerden ve ortak dışı işlemlerden kaynaklananlar olarak ayrılmakta ve ayrı hesaplarda izlenmektedir. Ortak içi işlemler sonucu ortaya çıkan olumlu gelir-gider farkı, Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin (b) bendi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna hükmü risturn istisnasından daha geniş kapsamlıdır. Şöyle ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (2) numaralı bendinde, ortak içi işlemlerden oluşan kazancın, ortaklara kooperatifle yapmış oldukları muameleler oranında dağıtılan kısmı istisna edilirken, bu hüküm ile ortak içi işlemlerden oluşan olumlu gelir-gider farkının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.¹²⁰

5.14.5.2. Üretim Tesisleri İle Bu Tesislere Ait Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin (c) bendinde; kooperatif ve birliklerin, birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar, birbirleri ya da üçüncü şahıslarla yaptıkları her türlü gayrimenkul alım satımı (üçüncü şahıslara terettüp eden vergi, resim ve harçlar hariç), ayrıca üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin satışı, bağış ve diğer ivazsız iktisapları ile bütün işleri için düzenlenecek senet, beyanname, taahhütname, sözleşme, vekaletname ve lehlerine yapılacak ipotek ve rehinlerin kurumlar vergisi ve damga vergisi de dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna olduğu belirtilmiştir.

Anılan bent hükmü, maddenin diğer bentleri ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "Muafıklar" başlıklı 93. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, bentte geçen ifadelerden "üretim tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin satışı"nın kurumlar vergisi ile ilgili olduğu, diğerlerinin ise kurumlar vergisi ile ilgili olmayıp BSMV, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ve harçlar ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin üretim tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu istisna hükmünün sadece kooperatif veya birliğe ait üretim tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkuller ile ilgili olmasıdır. Bir başka deyişle, üretim tesisleri ile ilgili olmayan gayrimenkullerin, örneğin personel lojmanları binasının satılması halinde elde edilecek kazançların kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir.

¹²⁰ VURAL, İrfan; Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Vergilendirilmesi, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul 2003.

5.14.5.3. Ortaklıktan Çıkanlara İade Edilen Sermaye Payları İle Ödenmiş Sermaye Payı Arasında Kooperatif veya Birlik Lehine Doğan Farka İlişkin İstisna

4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin (f) bendinde, ortakların kooperatiflerine ödedikleri sermaye paylarının çıkma ve çıkarılma hallerine bağlı olarak kendilerine iadesi sırasında, ana sözleşmelerde gösterilen esaslara göre hesaplanacak iade tutarı ile ödenmiş sermaye payı tutarı arasında, kooperatif ve birlikler lehine doğacak kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Tarım Satış Kooperatifi ana sözleşmesinin üçüncü bölümünde ortaklık işlemleri düzenlenmiştir. Ana sözleşmenin "Ortaklığı sona erenlerle hesaplaşma" başlıklı 17. maddesine göre; ortaklıktan çıkan ve çıkarılan ortakların ödemiş oldukları sermaye payları kendilerine, ölen ortakların ödemiş olduktan sermaye payları da kanuni mirasçılara ödenir. Ödenecek sermaye payları; ortaklardan tahsil edilmiş olan ortaklık payları karşılığı toplam ürün miktarının, son iş yılında gerçekleşen ortalama alım fiyatı ile çarpımı sonunda bulunacak tutardan oluşur.

Ana sözleşmenin bu hükmüne göre miktarı tespit olunarak ödenmesi gereken sermaye payının, ödenmiş sermaye payından düşük olması halinde kooperatif lehine müsbet bir fark dolayısıyla kazanç oluşacaktır. Söz konusu bu kazanç yukarıda da belirtildiği gibi 4572 sayılı Kanunun 6. maddesinin (f) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.¹²¹

5.14.6. 5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtdışında Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnalar

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların yurt dışında elde ettikleri; iştirak kazançları, iştirak hissesi satış kazançları, yurt dışındaki işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançları ve yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden elde ettikleri kazançlar, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b), (c), (g) ve (h) bentleri uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır. Bununla birlikte 5811 sayılı "Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun"un Geçici 1. maddesinde tam mükellefiyeti haiz gerçek kişiler ile kurumlar tarafından belirli tarihler arasında iştirak hisselerinden elde edilerek Türkiye'ye transfer edilecek kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan madde şu şekildedir;

"Geçici Madde 1: (1) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,

¹²¹ VURAL, İrfan; Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Vergilendirilmesi, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul 2003.

c) Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

30.04.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

(2) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”

Anılan düzenleme uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumların 22.11.2008 tarihinden önce ve sonra yurt dışında elde etmiş oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulamasının usul ve esasları şu şekilde olacaktır; ¹²²

5.14.6.1. 22.11.2008 Tarihinden Sonra Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

5811 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi uyarınca istisna uygulamasından Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dahil) yararlanabilecek olup, istisna uygulamasının kapsamına dahil bulunan kazançlar şunlardır;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar,

Öte yandan anılan mahiyetteki kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için; yurt dışı iştirak kazancı ile yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının ya da yurt dışı şube kazancının 31.05.2009, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın ise 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve transfer işleminin gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 5811 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden 31.12.2008 tarihine kadar elde edilen ve 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir. Öte yandan 01.01.2009-30.04.2009 tarihine kadar elde edilen ve yine 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt

¹²² TEKİN Cem, “5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtdışında Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması” Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Şubat/2009, Sayı: 250

dışı iştirak hissesi satış kazançları 2009 yılı için verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilebilecektir.

Diğer taraftan yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançları da 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, 5811 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden sonra gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31.10.2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da ilgili olduğu dönemler itibarıyla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

5.14.6.2. 22.11.2008 Tarihinden Önce Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

5811 sayılı Kanunun 3. maddesinin (1) ve (3) numaralı fıkralarında; gerçek veya tüzel kişilerce 01.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların, Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi durumunda, vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2, oranında vergi tarhedileceği ve bu verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında ise bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı, ancak diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden sonra başlayan 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bildirildiği veya beyan edildiği halde, 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen ve bildirim veya beyanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilmeyen veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dolayısıyla maddenin (5) numaralı fıkrasında yer alan uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.

Kitabımızın önceki bölümünde yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 22.11.2008 tarihinden önce elde etmelerine rağmen yasal kayıtlarına intikal ettirmedikleri; iştirak kazançları, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yurt dışı şube kazançları ile yurt dışı tasfiye kazançları ile ilgili olarak 5811 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinde yer alan istisna uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 22.11.2008 tarihinden önce yurt dışında elde ettikleri halde yasal kayıtlara intikal ettirmedikleri ve buna bağılı olarak beyan dışı bıraktıkları; iştirak kazançlarını, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarını, yurt dışı şube kazançlarını ve yurt dışı tasfiye kazançlarını Kanunun 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasında belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirme imkanları bulunmaktadır.

5.14.7. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinde Kazanç İstisnası

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu 17/2/2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olup Kanunla, depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlarıyla, lisanslı depo işletmelerinin ve yetkili sınıflandırıcıların kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar ile lisanslı depoculuk sistemine ilişkin diğer hususlar düzenlenmiştir.

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen ve 3/7/2009 tarihinde yürürlüğe giren geçici 76 ncı maddeyle, tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak ve geliştirmek üzere oluşturulan tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin teşvik edilmesi amacıyla, ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar 31/12/2014 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İKİNCİ KISIM

TAM MÜKELLEFİYET ESNASINDA VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

6. MADDE 6 : SAFİ KURUM KAZANCI

Safî kurum kazancı

Madde 6- (1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.

6.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde yürüttükleri faaliyetleri sonunda elde ettikleri bütün kazanç ve iratlar, "kurum kazancı" olarak adlandırılır. Dolayısıyla kurum kazancı, gelir unsurlarının toplayıcı veya üst bir kavramıdır. Gelir vergisi uygulamasında ise elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından hangisine giriyorsa, geliri elde eden yönünden de normal olarak o gruba giren gelir elde edilmiş sayılır. Ancak, bazı durumlarda elde edilen kazanç ve iradın yapısı ile bu geliri elde eden kişi bakımından farklılık görülür. Bu gibi durumlar, istisnai durumlardır. Örneğin; bir gerçek kişinin gayrimenkulünü kiraya vermesinden elde ettiği kira geliri, gelir unsurunun yapısına göre gayrimenkul sermaye iradidir. Elde eden yönünden de bu gelir gayrimenkul sermaye iradidir. Bu örnekteki duruma göre, gelirin elde edildiği unsur ve elde edenine göre yapılan ayırım ayıdır.

Oysa bir ticari işletme bilançosunun aktifinde kayıtlı bulunan bir gayrimenkulün kiraya verilmesinden elde edilen kira geliri, gelir unsurunun yapısı itibarıyla, gayrimenkul sermaye iradı olduğu halde, elde eden tacir açısından ticari kazançtır. Kurum kazancında ise bu durum biraz daha farklıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazanç ve iratlar, yapısı itibarıyla G.V.K.'nın 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından birine dahil olabilir. Kaldı ki, K.V.K.'nın 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, elde eden kurum yönünden

bu gelir hangi gelir unsuruna dahil olursa olsun, elde edilen kazanç ve iradın tamamı bir bütün olarak, “**kurum kazancı**” sayılır.¹²³

5520 sayılı K.V.K.’nın 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Kanun’un yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 6. maddesinde özetle; kurumlar vergisinin kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri “safi kurum kazancı” üzerinden hesaplanacağı, ayrıca safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.’nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

5422 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinin son fıkrasında dar mükellef kurumlar açısından yapılan belirlemeye 5520 sayılı K.V.K.’nın 6. maddesinde yer verilmemiştir. Ancak, yeni K.V.K.’nın 22. maddesinde dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak özel düzenlemeler yapılmıştır.

6.2. TAM MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCININ TESPİTİ

5520 sayılı K.V.K.’nın 6. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde, G.V.K.’nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. G.V.K.’nın 37. maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç olarak tanımlanmış ve aynı maddede gelir vergisi uygulamasında ticari kazanç olarak kabul edilecek faaliyetler tadadi olarak belirlenmiştir. Tam mükellef kurumlar açısından G.V.K.’da yapılan bu belirlemelerin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi, tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri tüm kazançlar ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Ancak, burada ticari iş ve ticari işletme kavramları üzerinde durmamız gerekmektedir. Örneğin, bir derneğin elde ettiği gelirin kurumlar vergisinin konusuna girip girmediğini (iktisadi işletmenin oluşup oluşmadığını) tespit edebilmek açısından bu kavramların netliğe kavuşturulması gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu’nun 3. maddesinde, ticari iş kavramı açıklanmıştır. Buna göre; ticari iş, Türk Ticaret Kanunu’nda tanımlanan hususlarda bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işlerdir. Burada ticari iş hakkında genel bir belirleme yapılmış olmakla birlikte hangi işlerin ticari iş olduğu tespit edilmemiştir. Bu maddede, ticari işletmeler; ticarethane, fabrika ve ticari şekilde işletilen diğer müesseseler olmak üzere üç kısma ayrılmış ve bu işletmeleri ilgilendiren fiil ve işler de ticari iş olarak tanımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu’nun 12. maddesinde, ticarethane ve fabrika kavramları açıklanmış olup anılan maddede, aşağıda yazılı olan veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseselerin ticarethane sayılacağı belirtilmiştir;

1. Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere, tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekilde sokularak satılması yahut kiraya verilmesi,
2. Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması,

¹²³ KIZILOL, Şükrü; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Sayfa: 1039.

3. Her çeşit imal veya inşa,
4. Madencilik,
5. Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın ilan ve istihbarat,
6. Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi,
7. Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi,
8. Borsa ve kambiyo işlemleri, sarraflık, bankacılık,
9. İhtimai sigortalar hariç olmak üzere, sigortacılık,
10. Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak,
11. Su, gaz ve elektrik dağıtım, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın,
12. Acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işlemleri.

Aynı maddede fabrikacılık ise, hammadde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun 13. maddesinde;

“Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti ticari bir muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır.”

hükmüne yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında ticari faaliyetin unsurlarını aşağıda yer aldığı gibi sıralayabiliriz.¹²⁴

a. Sermaye Unsuru: Yapılan bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için öncelikle faaliyet dolayısıyla sermayenin konulmuş olması gerekmektedir. Sermaye unsuru mevcut olmadan bir ticari faaliyetin başlatılması ve bu faaliyetten kazanç elde edilmesi mümkün değildir.

b. Devamlılık Unsuru: Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması da gerekmektedir. Ancak devamlılıktan ne anlaşılması gerektiği gerek T.T.K.'nda gerekse K.V.K.'nda net olarak açıklanmamıştır. Uygulamada, devamlılık unsurunun olup olmadığının tespitinde sadece devamlılık kast ve niyetinin bulunması yeterli kabul edilmektedir.

c. Organizasyon Unsuru: Organizasyonun varlığı bazı emarelerin gerçekleşmesi durumuna göre belirlenebilmektedir. Bu emareler ise işyeri açılması, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb. olabilmektedir.

d. Hacim Unsuru: Bir müessesenin ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olup olmadığının tespit edilebilmesi için bazı kıstaslardan yararlanılabilir. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Devamlı işyerinin, deposunun ve hizmet yerinin olması,
- Ticaret unvanı kullanması,

¹²⁴ Gelirler Kontrolörleri Derneği; Gelir Vergisi Rehberi, 3. Baskı, Sayfa:21.

- Ticari yardımcılarından yararlanılması,
- Ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması,
- Reklam yapılması,
- Tabela asılması.

e. **Gelir ve Kazanç Elde Etme Unsuru**: Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli kıstas, organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir gelir ve kazanç elde etmek kastıyla ve niyetiyle hareket etmesidir. Aksi takdirde böyle bir gaye olmaması durumunda ticari faaliyetten bahsedilmesi mümkün değildir.

Gelir vergisi uygulamasında ticari kazancın tespiti, “bilanço” ya da “işletme hesabı esası”na göre yapılmaktadır. Bu durum, ticari kazanç gibi tespit edilecek kurum kazancı için de geçerlidir. Yani kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazancının tespiti de “bilanço” ya da “işletme hesabı” esasına göre yapılır. Kurum kazancı yönünden uygulanacak genel rejim “Bilanço esası”dır. Bunun nedeni, kurumlar vergisi mükelleflerinin, Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (4) ve (5) numaralı bentlerine göre, defter tutma ve dolayısıyla kazanç tespiti yönünden, hukuki statüleri itibarıyla birinci sınıf tüccar sayılmalarıdır.

Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre, ticaret şirketleri dışında kalan kurumlar vergisine tabi tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’ndan izin alınması koşuluyla işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Bu durumdaki kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazancının “işletme hesabı” esasına göre tespit edilmesi gerekmektedir.

6.2.1. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tespiti

Bilindiği üzere, 5024 sayılı Kanunla V.U.K.’un mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ile belirli şartların gerçekleşmesi halinde enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan parasal olmayan kalemlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutmaları gerekmektedir. Bu durum, kurum kazancının bilanço esasına göre tespitinde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin göz önünde bulundurulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Aşağıda, enflasyon düzeltmesinin yapılmadığı varsayımı ile bilanço esasına göre kurum kazancının tespiti anlatılacaktır.¹²⁵

Kurumlar vergisi mükellefleri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, hesap dönemi sonunda bilanço ve gelir tablosu düzenlemek, işletmelerine dahil mevcutları, alacakları ve borçları tespit etmek ve bunların envanterlerini çıkarmak zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. maddesi hükmü uyarınca bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancı; kurumun hesap dönemi sonundaki özsermayesi ile hesap dönemi başındaki özsermayesi arasındaki müspet farktır. Bu kıyaslamanın yapılması sırasında, özsermayeler arasındaki farka; dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilir. Buna karşılık dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler ise bu

¹²⁵ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:206.

farktan indirilir. Bu işlemlerin sonucu ortaya çıkan farkın müspet olması kurumun kâr elde ettiği, menfi olması ise zarar ettiği anlamına gelmektedir.

Özsermaye kıyaslanması suretiyle kazanç tespiti sırasında esas alınacak olan bilançolar, kurumun mali bilançolarıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde, özsermaye;

“Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzileri sayılırlar.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Özsermaye bir yandan aktif toplamı ile yabancı kaynaklar arasındaki farka, öte yandan müteşebbisinin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır. Tek düzen hesap planı uyarınca özsermaye aşağıdaki kalemlerden oluşur.

50- Ödenmiş Sermaye

500- Sermaye Hesabı

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

52- Sermaye Yedekleri Hesabı

520- Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabı

521- Hisse Senetleri İptal Karları Hesabı

522- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

523- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

529- Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı

54- Kar Yedekleri

540- Yasal Yedekler Hesabı

541- Statü Yedekleri Hesabı

542- Olağanüstü Yedekler Hesabı

548- Diğer Kar Yedekleri Hesabı

549- Özel Fonlar Hesabı

Özsermaye, gerçek aktiften yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Özsermayenin hesaplanmasını kısaca;

$$\text{Özsermaye} = \text{Gerçek Aktif} - \text{Yabancı Kaynaklar}$$

şeklinde formüle edebiliriz.

Analize elverişli bilançolarda aktif netleştirilmiş olduğundan, aktif toplamı gerçek aktifi vermektedir. Bu nedenle, aktif toplamından borçların çıkarılmasıyla özsermaye kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Ancak, bilanço, analize elverişli bir biçimde düzenlenmemiş ise; aktif toplamı, gerçek aktifi vermemektedir. Bu tür bilançoların aktif toplamında yer alan bazı kalemler, işletme için gerçek anlamda aktif değildir. Bunlar, gerçek aktifte meydana gelen eksilmeleri tamamlayıp, pasif tablosuyla toplam dengeyi sağlamak amacıyla aktifte yer almışlardır. Bilançoda yer alan borç ve alacakların gerçek olmadığına anlaşılması halinde, dönem başı ve dönem sonu özsermayelerinin yeniden hesaplanarak karşılaştırılması, aradaki farka

işletmeden çekilen değerlerin ilave edilmesi, işletmeye ilave edilen değerlerin ise bu farktan düşülmesi suretiyle gerçek kârın bulunması gerekir.

Bugün ülkemizde uygulanan tek düzen muhasebe sistemine göre hazırlanan bilançolar net değerler üzerinden düzenlenmektedir. Tüm hesaplar bilançoda mukayyet değerleriyle yer alırken, bu hesaplara ilişkin düzenleyici hesaplar da bu hesapların altında (-) değer ile yer almakta ve bu değerlerden indirilmek suretiyle net değere ulaşılmaktadır. Söz konusu bu durum, aktiflerin ve yabancı kaynakların gerçek değerleri ile hazırlanmasına olanak sağlamaktadır.¹²⁶

G.V.K.'nın 38. maddesine göre, ticari kazanç tutarının tespiti sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri ve G.V.K.'nın kabul edilecek ve edilmeyecek giderleri belirleyen 40 ve 41. maddeleri hükümleri de göz önünde tutulur. Kurumlar vergisi bakımından, ayrıca K.V.K.'nın 8. ve 11. maddelerinde hüküm altına alınan kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerinde göz önünde tutulacağı tabiidir.

Son olarak, ticari bilanço ve mali bilanço kavramlarını açıklamakta fayda bulunmaktadır. Bilanço, Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesi hükmü uyarınca işletmenin sahip olduğu varlıklarla, borç ve alacakların karşılıklı olarak değerleri itibarıyla gösterildiği tablodur. Bilançonun aktif; mevcutlar ve alacaklar, varsa geçmiş yıl zarar kalemlerinden, pasifi de sermaye, yedek akçe, birikmiş amortismanlar, karşılıklar, üçüncü kişilere olan borç kalemleri ve ilgili yıl kârından oluşur.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen bilançolar, "ticari bilanço", bu bilançoya göre belirlenen kâr da "ticari kâr" olarak adlandırılır. "Mali bilanço" ise ticari bilançonun vergi kanunlarında öngörülen değişikliklerini içeren şeklidir. Mali bilanço kârı, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken verginin matrahını gösteren kârdır. Mali kâr ile ilgili olarak ayrı bir bilanço düzenlenmez. Ticari bilanço esas alınmak suretiyle mali kâr hesaplanır. Hesaplama sırasında, ticari bilançoya göre oluşan kâra bazı eklemeler ve indirimler yapılır. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler ticari bilançoya göre ortaya çıkan kâra eklenir. Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kârlar gibi indirimler yapılmak suretiyle mali kâra ulaşılır.

6.2.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti

Kitabımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere V.U.K.'un 177. maddesinde özetle; ticaret şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilebileceği hüküm altına alınmıştır. İşletme hesabına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinde kazanç tespiti, Vergi Usul Kanunu'nun 193 ile 196. maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 39 ile 41. maddeleri hükümlerine göre yapılır.

İşletme hesabı esasına göre kazanç tespit eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletme defterlerinin sol tarafı yani sol sayfası "Giderler" kısmı olup, bu sayfaya bir önceki yıldan devreden mallar maliyet bedeli ile kaydedilir. Aynı sayfaya, yıl içinde satın alınan mallar ya da yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen ya da borçlanılan miktarlar ve işletme için yapılan tüm masraflar kaydedilir.

¹²⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği; Gelir Vergisi Rehberi, 3. Baskı, Sayfa: 26.

İşletme defterinin sağ tarafı yani sağ sayfası “Hasılat” kısmını ya da “Gelirler” sayfasını teşkil eder. Bu sayfaya, satılan mal bedeli ya da yapılan hizmet karşılığı tahsil edilen paralarla, tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer tüm gelirler kaydolunur. Ayrıca, yıl sonunda envanteri yapılan yani mevcudu tespit edilen emtia miktarı da yine bu sayfaya yazılır.

İşletme hesabı defterine yapılan kayıtlar basit kayıt usulüne göre yapılmaktadır. İşletme hesabı defterinde bilanço usulünden farklı olarak bir işletmenin belli bir zamandaki kasa ve bankadaki mevduat mevcudunu, mal mevcudunu, alacaklarını, borçlarını veya sermayesini saptamak olanaksızdır.

6.3. ZİRAİ FAALİYETLE İŞTİĞAL EDEN KURUMLARDA KAZANÇ TESPİTİ

G.V.K.’nın 59. maddesi, zirai kazancın bilanço esasında tespiti ile ilgili olup, anılan maddenin son fıkrasında ayrıca aynı Kanun’un 56, 57 ve 58. madde hükümlerine atıf yapılmıştır. Böylece, zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançların tespiti yönünden, G.V.K.’nın 56, 57 ve 58. madde hükümleri ile de bağlantı kurulmuş olacaktır.

G.V.K.’nın 56. maddesinde, zirai işletme hesabı esasına göre hasılatın nelerden oluştuğu, 57. maddesinde zirai işletme hesabı esasında giderleri oluşturan unsurlar ve 58. maddesinde de hasılatın indirilemeyecek giderler düzenlenmiştir. Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların, kazançlarını tespit ederken bu hükümleri de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

6.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİYLE İLGİLİ SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından G.V.K.’nın 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yapılması halinde, buna ilişkin safi kurum kazancı, ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde yapılacak olup, ayrıca G.V.K.’nın 42-44. maddeleri hükümleri de dikkate alınacaktır. Özel vergileme, yalnızca birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konudur. Aynı yıl içinde başlanılıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi genel hükümlere göre yapılacaktır.

Sözleşmesi uyarınca başladığı yılda bitmesi gereken fakat çeşitli nedenlerle inşaatın başladığı yılda bitmemesi durumunda, işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabulü ve vergilemenin de buna göre yapılması gerekir. Doğal olarak inşaatın yıllara sirayet ettiği tarihten itibaren ödenen istihkaklar üzerinden, K.V.K.’nın 15. maddesi uyarınca ödemeyi gerçekleştirenlerce % 3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan kurumlar vergisi mükellefleri, işin devamı süresince o işle ilgili kar-zarar beyan etmeyecekler; ancak her yıl itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir. Beyanname ekinde verecekleri bilançonun aktifinde, devam eden inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler; pasifinde ise devam eden inşaatla ilgili olarak alınan istihkaklar yer alacaktır.

Kati kar-zarar ise ancak işin bitiminde belirlenecek ve kazancın tamamı izleyen yılın Nisan ayının 25. günü akşamına kadar verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Kurumlarca yapılan inşaat ve onarım işinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44. maddelerinde yer alan özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için;

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b) İnşaat ve onarım işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması,
- c) İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması,

gerekmektedir.

Özel vergileme sistemi için bu üç koşul birlikte aranır. Üç koşuldan birinin bulunmaması durumunda, yapılan iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili özel vergileme sisteminden yararlandırılmaz.

Kurumlar vergisi beyannamesi verilirken, devam eden inşaat ve onarım işiyle ilgili olarak düzenlenen bilanço ve gelir tablosu da beyanname ekinde sunulacaktır.

6.5. HASILAT KAVRAMI

Safi kurum kazancı belirli bir döneme ait mali hasılat ile yine aynı döneme ait mali giderler arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Hasılat kavramını, kurum öz varlığında artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli, temettü, faiz, irat, tazminat gibi her türlü pozitif unsurlar olarak tanımlamak mümkündür. Buna karşılık kurum öz varlığında artış meydana getiren ve fakat kurum ortak ve sahiplerince (sermaye konulması, zarar kapatılması gibi) öz sermayeye dahil edilmek üzere kuruma teslim olunan değerlerin hasılat kavramına dahil edilmesi mümkün değildir. Çeşitli hasılat unsurları ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması faydalı olacaktır.¹²⁷

- **Sübvansiyonlar:** Bazı sektörlerin teşviki amacıyla müteşebbislere Devletçe yapılan sübvansiyon niteliğindeki ödemelerin ticari hasılatla dahil olduğu kuşkusuzdur. Sübvansiyonların kamu kuruluşlarınca ilgili firmaya ödenebilir hale geldiği tarih itibarıyla tahakkuk etmiş sayılacak ve bu tarihte gelir kaydedilmesi gerekir.

Diğer taraftan 176 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca yatırımın maliyetini azaltıcı nitelikteki sübvansiyonların (teşvik primlerinin) ise, hasılat yazılması veya istenirse ilgili yatırım maliyetini azaltıcı şekilde kayıt yapılması mümkündür. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada kurumlar vergisi mükellefleri tarafından alınan hibelerin gelir unsuru olduğu belirtilmiş olup, anılan mukteza şu şekildedir;¹²⁸

¹²⁷ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:220.

¹²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.07.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.07.31/3185-174/060053 sayılı muktezası. (Yaklaşım Dergisi, Ekim/2008, Sayı: 190)

“Dilekçenizde, Kırsal Kalkınma Yatırımları Destekleme Programı kapsamında kurulan zeytinyağı fabrikası için hibe olarak alınan destek tutarlarının kurumlar vergisinden muaf olup, olmadığı ve bu işlemin muhasebeleştirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bilindiği üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla, ticari faaliyet ile ilgili olarak zeytinyağı fabrikası yatırımı için hibe olarak alınan destek tutarının kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre “602. Diğer Gelirler” hesabı; işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme vb. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Bu açıklamalara göre, ticari faaliyet ile ilgili olarak zeytinyağı fabrikası yatırımı için hibe olarak alınan destek tutarının “602. Diğer Gelirler” hesabında izlenmesi gerekmektedir.”

- Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde hasılat: G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamına giren yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde, istihkakın onayına bağlı olarak katma değer vergisi doğduğu halde bu işle ilgili tüm hasılat aynı Kanunun 44. maddesi uyarınca işin bittiği yıl itibariyle yapılacak kazanç tespitinde dikkate alınır. İş bitimine kadar alınan istihkaklar gelir kaydedilmez ve bilanço hesabı olan “350-359 numaralı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” hesabında gösterilir. İş bitiminde bu hesap 600 numaralı hesaplara kapatılarak hasılat kaydına konu olur.

- Motorlu kara taşıtı satışlarında hasılat: Diğer bütün hasılat unsurlarında olduğu gibi motorlu kara taşıtları satışlarında da hasılat, aksi ispat edilmediği sürece satış faturası üzerinde yazılı satış bedelidir.

Konuyla ilgili olarak 170 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından, mükelleflerin satışını yaptıkları motorlu kara taşıtlarına ilişkin esas alacakları tutar, gerçek satış bedelidir. Ancak, gerçek satış bedelinin emsallerine göre bariz bir şekilde düşük beyan edilmesi halinde, idarece, taşıtın gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidilebilecektir. Bu tespit işlemi sırasında, diğer unsurlarla birlikte taşıtın satış tarihi itibarıyla geçerli olan, kasko sigortasına esas alınan bedelinden de yararlanılabileceği tabiidir.”

- Komisyoncular ve konsinyasyon yoluyla mal satışlarında hasılat: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesi uyarınca bu şekilde yapılan satışlarda katma değer vergisi, malın komisyoncu veya konsinyeciye tesliminde değil, bunların dışında kalan müşteri veya üçüncü kişilere tesliminde doğar. Aynı esas kurumlar vergisi bakımından hasılatın doğuşu için de geçerlidir.

Konuyla ilgili olarak diğer hususlar şöyle sıralanabilir.

- Konsinyenin anlamı, mülkiyet devri yapılmaksızın malın konsinyeci durumundaki kimseye verilmesi veya gönderilmesidir.
- Komisyoncu vasıtasıyla yapılan işlemlerin hukuki mahiyeti ve özellikleri Borçlar Kanununun 416-430. maddelerinde düzenlenmiştir.
- Komisyoncuya veya konsiyeciye mal sevk edilmesi halinde de Vergi Usul Kanunu'nun 230/5. maddesi uyarınca sevk irsaliyesinin düzenlenmesi ve irsaliyenin üzerinde de malın bu kişilere (komisyoncu veya konsinyeciye) gönderildiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Mal komisyoncu veya konsiyeci tarafından satılıp anlaşmaya göre komisyoncu veya malı satan adına fatura düzenlendiğinde, bu faturada söz konusu irsaliyenin numarası ve malın komisyoncu tarafından satıldığı tarih belirtilmelidir.

- Eğitim işlerinde hasılat: Kursiyerlerin belli bir sınav için hazırlık amacıyla eğitilmesi, seminer düzenlenmesi gibi kısa sayılabilecek süreler içinde başlayıp biten eğitim hizmetlerinde hasılat, söz konusu hizmetin tamamlandığı tarih itibarıyla doğacaktır. Hizmetin ne zaman bittiği ise eğitimin niteliğine göre farklılıklar gösterebilir. Örneğin, ücretin sınavın kazanılması şartına bağlı olarak alındığı eğitim hizmetlerinde şartın gerçekleşmesi ile doğacağı tabiidir.

Özel okul işletmeciliğinde ise her bir yıla ait katma değer vergisinin eğitim yılının tamamlanmasına bağlı olarak doğduğu kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 02.11.2000 tarihli genel yazısında, özel okul işletmeciliğinde, eğitim süresi boyunca her ay fatura düzenlenebileceği belirtilmiştir. Bu gibi işletmelerde özel hesap dönemi uygulaması hasılatın hangi yıla ait olduğu sorununu çözmektedir.

- Otel hizmetlerinde hasılat: Otelcilik hizmetlerinde hizmet, müşterinin otele yerleşmesi ile başlar ve müşterinin oteli terk etmesiyle sona erer. Bu süre içinde verilen tüm hizmetler bir bütün teşkil eder. Dolayısıyla hasılat, müşterinin oteli terk ettiği gün itibarıyla doğar. Buna karşılık otel işletenin, müşterinin kalmaya devam ettiği herhangi bir anda fatura kesmesine bir engel yoktur.

- Ciro primleri: Bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belli bir ciroyu aştıkları için satıcı firmalarca verilen ciro primlerinin alıcının satıcıya yaptığı bir hizmet bedeli olduğundan katma değer vergili fatura ile belgelendirilmesi gerekmektedir (26

numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği). Dolayısıyla söz konusu bu tutar kurum kazancını artıracaktır.¹²⁹

6.6. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE TAHAKKUK İLKESİ

5520 sayılı K.V.K.'nın "safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uyarınca safi kurum kazancının tespitinde, G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

G.V.K.'nın "Ticari kazanç" başlıklı üçüncü kısmının birinci bölümünde yer alan ticari kazancın tespitiyle ilgili 39. maddesinin parantez içinde ise elde edilen hasılatın tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları; giderlerin ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Bunun anlamı ticari kazancın saptanmasında, ödeme ya da tahsilatın öneminin olmadığıdır. Bir hasılatın gelir olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmiş olması şart olmayıp alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. Diğer taraftan yapılan bir harcamanın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olması şart olmayıp borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na belli bir süreyi kapsayan aletli jimnastik hizmeti karşılığı tahsil edilen ücretin hangi dönemin kazancına dahil edileceği sorulmuş ve söz konusu Başkanlıkça verilen muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.¹³⁰

"5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise, gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası cari olduğundan, söz konusu hizmet bedellerinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde değil, tahakkuk ettiği vergilendirme dönemi (hizmet bedeli için

¹²⁹ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:222.

¹³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7146-13916 sayılı yazısı.

fatura düzenlendiği tarih) kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.”

6.7. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DÖNEMSELLİK İLKESİ

Dönemsellik ilkesi 1 Seri Numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanmış olup gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde;

“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.”

hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1, 38 ve 39. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287. maddelerinde vergilendirme açısından dönemsellik ilkesinin göz önünde bulundurulacağını belirten hükümlere yer verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere dönemsellik ilkesi gereği; işletmenin sınırsız faaliyet süreleri belli dönemlere bölünmekte, bu dönemlerin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmekte, hasılat, gelir ve karlar, aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılmaktadır.¹³¹

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, satıcıdan kredinin kullanıldığı dönemde defaten tahsil edilen faiz farkının bir defada mı gelir yazılacağı, yoksa peşin tahsil edilen gelir olarak dönemsellik ilkesi çerçevesinde aylık dönemler itibariyle mi gelir kaydedileceği konusundaki görüşünü aşağıdaki açıklamalarla bildirmiştir.¹³²

“Ticari kazancın tespitinde “tahakkuk esası” ve “dönemsellik” ilkeleri geçerlidir. Tahakkuk esasında, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, dönemsellik ilkesinin uygulanmasına ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, kredi veren kuruluş tarafından kullanılan düşük veya sıfır faizli vadeli kredilerin net bugünkü değeri üzerinden tahsil edilen tutarlar faiz niteliğinde olup, tahakkuk esası gereğince bu tutarların elde edildiği ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Ödemeyi yapan

¹³¹ PEHLİVAN, Yafes; KARTALOĞLU Emre; Vadesi Gelecek Yıllara Sarkan Kredilerin Faizlerinin Kıst Döneme İsbet Eden Kısımlarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı, Mükellefin Dergisi, Haziran 2003.

¹³² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 24.04.2006 tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-13-6682-7734 sayılı muktezası.

şirket açısından ise söz konusu tutarların, ödemenin yapıldığı dönemin gideri olarak değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirileceği tabiidir.”

Tahakkuk ve dönemsellik ilkesine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen muktezaların özetlerine aşağıda yer verilmiştir.

- *Buna göre, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, adigeçen mükellefin 01.01.2005-31.12.2005 dönemi harcamalarına ilişkin faturaların tahakkuk tarihi (fatura düzenlendiği tarih) itibariyle gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması olanaklı olup kapanan hesap dönemlerine ilişkin harcama belgelerinin takip eden hesap dönem veya dönemlerinde gider veya maliyet unsuru olarak yazılması mümkün olmadığı gibi kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara intikali gerekmektedir.¹³³*
- *İlgi dilekçeniz ve eklerinin tetkikinden, şirketinizin mevcut sözleşmenize istinaden İsviçre/Cenevre’de tazminat talebi ile uluslararası tahkime taşıdığı hukuki ihtilafı ilgili olarak, Tahkim Kurulu’nca verilen Kararın infaz edilebilmesi için ilgili ülke olan İngiltere’de tenfiz edilebilmesi için yaptığı başvuru sonucu talebinizi inceleyen Yüksek Mahkeme Adalet Divanı Ticaret Mahkemesi tarafından verilen kararın nihai bir karar olmadığı, söz konusu Kararla davalı kurum Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na bu Kararın tebliğinden itibaren 2 ay 14 gün içinde Kararı bozmak için başvuruda bulunmak hususunda serbesti tanındığı ve bu süre sonuna kadar veya bu süre içinde davalının Kararı bozmak için başvuruda bulunması halinde bu başvurusu hakkında nihai bir Karar verilene kadar Tahkim Kurulu tarafından verilen Kararın infaz edilmeyeceği hususları tespit edilmiştir. Bu tespitlerden görüleceği üzere, Tahkim Kurulu Kararının tenfizine ilişkin nihai bir Karar verilmemiş olup, süreç davalı tarafından kendisine tanınan sürede (04.05.2006 tarihinde) itiraz edilmediği takdirde bu sürenin sonunda itiraz edildiği tarihte itirazın değerlendirilerek itirazla ilgili verilecek kararlar sona erecektir. Bu itibarla, ilgi (b) yazımızda belirtilen, şirketinizin elde etmiş olduğu tazminat gelirinin tenfiz ilamının verildiği 10.01.2006 tarihinde tahakkuk etmiş olacağına ilişkin açıklama, sözü edilen Tenfiz Kararının bu konuda verilen nihai bir karar olduğundan hareketle yapılmış olup, bu Kararın Tahkim Kararının infazını sağlayan bir karar olmaması ancak, uluslararası tahkim konusu ihtilafın, davalının itiraz süresi dolmadan 03.03.2006 tarihinde davalı kurum tarafından şirketinize Tahkim Kurulu’nca hükmedilen tazminatın ödenmesi ile sona ermiş olması nedenleriyle, söz konusu tazminatın şirketinizce nakden tahsil edildiği 03.03.2006 tarihinde tahakkuk ettiğinin kabulü gerekir.¹³⁴*

¹³³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 19.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7038-7466 sayılı muktezası.

¹³⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 30.05.2006 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13(7007)-10143 sayılı muktezası.

- *Bilindiği üzere, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise, gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir. Ancak, ihracat işlemlerinde malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih itibarıyla satış gerçekleştiğinden gelirin de bu tarih itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerekir. İhracat işlemlerinde faturanın önce düzenlenmiş olmasının kurumlar vergisi açısından gelirin elde edildiği döneme etkisi yoktur. Gelirin elde edildiği dönemin tespiti açısından ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malın sevğine ilişkin işlemlerin bitirildiğini ifade eden intaç tarihinde değil, malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihte vuku bulmaktadır. Bu durumda, şirketin sözü edilen ihracatından doğan kazancının malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih esas alınarak dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekir.¹³⁵*
- *Bilindiği üzere müteahhitlerden kendi namlarına inşa veya arsa karşılığı inşaatların devrinde inşa edilen gayrimenkulün tapuya tescil veya fiilen teslimi alıcı tarafından iktisap olarak nitelendirileceği gibi satıcı tarafından tapuya tescil veya fiilen teslim satış hükmündedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre inşaat şirketinin yapımı tamamlanmamış gayrimenkulleri satmasında vergiyi doğuran olay iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devridir. Bu nedenle her ne kadar satış sözleşmesi veya satışa ilişkin ödeme yapılmış olsa dahi alıcı tarafından iktisap fiilen teslim tarihi olacaktır. İnşaat şirketi tarafından da satış fiilen teslim tarihi olması gerekeceği gibi satış tarihine kadar alıcı tarafından yapılan ödemeler satıcı tarafından avans olarak değerlendirilecektir. Satışı yapılan gayrimenkule ilişkin inşaat esnasındaki harcamaların ise "Maliyet Muhasebesi Hesaplarında" kaydedilmek suretiyle takip edilmesi gerekmektedir.¹³⁶*
- *Bilindiği üzere müteahhitlerden kendi namlarına inşa veya arsa karşılığı inşaatların devrinde inşa edilen gayrimenkulün tapuya tescil veya fiilen teslimi alıcı tarafından iktisap olarak nitelendirileceği gibi satıcı tarafından da tapuya tescil veya fiilen teslim satış hükmündedir.¹³⁷*
- *Bu hüküm ve açıklamalara göre, işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün intifa hakkının'ne 15 yıllığına bedel karşılığı verilmesinin kiralama işlemi olarak değerlendirilmesi, bu kiralama karşılığı olarak peşin veya avans olarak tahsil edilecek kira gelirin ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre kurum kazancına dahil edilmesi ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Tahakkuk esası olarak da adlandırılan bu uygulamada, gelir ve giderin kurumlar vergisi matrahının*

¹³⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 02.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-7053-8482 sayılı muktezası.

¹³⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 20.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-6922-2465 sayılı muktezası.

¹³⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 07.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13- 7103-10976 sayılı muktezası.

belirlenmesinde dikkate alınabilmesi için, gelir unsurlarının tahsil edilmesi, gider unsurlarının da ödeme yapılması beklemezsizin tahakkuk yeterli olduğu açıktır. Ancak, peşin ödemeler de gelir veya gider unsuru gelecek veya geçmiş dönemlere ait ise tahakkukun hangi dönemde olduğuna veya olacağına bakılmaksızın, söz konusu gelir veya giderin dönemsellik ilkesi gereği ilgili bulunduğu dönemde dikkate alınması gerekmektedir.¹³⁸

- Diğer taraftan, dönemsellik ilkesinin doğal sonucu olarak; bir giderin, belli bir döneme ilişkin safi kurum kazancının belirlenmesinde menfi unsur olarak dikkate alınabilmesi için, bu giderin söz konusu döneme ait olması gerekir. Bir gider unsuru, geçmiş dönemlere veya gelecek dönemlere ait ise, tahakkukun hangi dönemde olduğuna veya olacağına bakılmaksızın, söz konusu giderin dönemsellik ilkesi gereği ilgili bulunduğu dönemde dikkate alınması gerekir. Buna göre, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esas geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, adı geçen mükellefe dış firma tarafından 13/07/2004 tarihinde düzenlenen reklamasyon faturasının tahakkuk tarihi (fatura düzenlendiği tarih) itibariyle gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması olanaklı olup, kapanan hesap dönemlerine ilişkin harcama belgelerinin takip eden hesap dönem veya dönemlerinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün olmadığı gibi, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınması gerekir.¹³⁹
- Dönemsellik ilkesi; vergilemenin belirli bir zaman dilimine ilişkin olarak yapılmasını ifade eder ki bu süre genel olarak takvim yılıdır. Başka bir ifadeyle gerçek kişiler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden, kurumlar ise bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Gelecek yıla sarkan gelir ve gider tahakkuklarında da, dönemsellik ilkesi gereği 31/12 tarihine kadar ki döneme isabet eden gelir giderler hesaplanıp o döneme yazılmaktadır. (Faizlerde olduğu gibi) Ancak 31/12 tarihine kadar olan tahakkuk etmiş kesin bir gelir- giderden söz edebilmek için işlemin bütününe ait kesin tutarların bilinmesi lazımdır. Faizde, belli bir tarihte ödenecek veya tahsil edilecek kesin faiz rakamı bilinmektedir, bu nedenle 31/12 itibariyle kesinleşmiş bir gelir-gider mevcuttur. Forward işleminde ise; kurların sürekli değişmesi söz konusu olduğundan kar ya da zarar mı oluşacağı ile tutarlar ancak sözleşme sonunda belli olmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; forward işleminde gelir-gider tahakkuku sözleşme sonucunda oluşacağından, söz konusu işlem neticesinde 31/12 itibariyle gelir-gider tahakkukundan söz edilemeyecek olup, sözleşme sonunda

¹³⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 04.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13 -12618-8675 sayılı muktezası.

¹³⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 01.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7051-8394 sayılı muktezası.

oluşacağı kabul edilen gelir ve giderler ise ilgili dönem(sözleşmenin bitim tarihine ilişkin dönem) kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.¹⁴⁰

¹⁴⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 21.03.2006 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13-6976-4880 sayılı muktezası.

7. MADDE 7: KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Madde 7- (1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

7.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinde kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların tam mükellef olarak adlandırılarak gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri, 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca menkul sermaye iratları, gelire giren kazanç ve iratlar içinde yer almakta olup, mezkur Kanununun 75. maddesinin birinci fıkrasında özetle; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan anılan madde metninde tadadi olarak sayılan gelirlerde menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere;

- Her nevi hisse senetleri kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na 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 dağıtımını sayılmaz.)

menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kurum kazancı, gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlardan oluşacağından, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kar payları da doğal olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ancak kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacak kar payından söz edebilmek için, iştirak edilen kurum tarafından dönem kazancının dağıtılmasına karar verilmesi ya da fiilen kar dağıtımında bulunulması gerekmektedir. Aksi takdirde kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri kurumlar tarafından kar dağıtımında bulunulmadığı sürece, ortak statüsündeki kurum tarafından elde edilen herhangi bir kar payından söz edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere mezkur Kanununun 5. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları iştirak kazançları (kar payları) ile faaliyet kazançları belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumlar tarafından kar dağıtımını yapılmadığı müddetçe ortak statüsündeki gerçek veya tüzel kişiler tarafından elde edilmiş ve vergilendirilmesi gereken kar payından söz etmek mümkün olmamakla beraber 5520 sayılı K.V.K.'nın "Kontrol edilen yabancı kurum kazancı" başlıklı 7. maddesi ile ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki "vergi eşitsizliğinin" giderilmesi amacıyla, tam mükellef kurumlarca yurt dışında iştirak edilen kurumlar tarafından kar dağıtılmaması durumunda dahi söz konusu yurt dışındaki iştirakin kazancının tam

mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın bu bölümünde kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

7.2. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAVRAMI

5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların yurt dışında bulunan ve doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip oldukları kurumlar, “kontrol edilen yabancı kurum” olarak adlandırılacak ve elde ettikleri kazançları anılan madde metninde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yurt dışındaki kurumların tam mükellef gerçek kişi ve/veya kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkının %50’sine sahip olma şartının toplam oran olarak dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü anılan madde metninde en az %50 oranındaki sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip olma şartının gerçekleşmesinde tam mükellef gerçek kişi ve kurumların “**doğrudan veya dolaylı**” ve “**ayrı ayrı ya da birlikte**” sahip olmalarının bahse konu şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Başka bir deyişle tam mükellefiyeti haiz her bir gerçek kişi ve kurumun yurt dışındaki kurumun sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının %50’den daha azına sahip olması, buna karşılık bunlarının toplamının %50 oranını aşması durumunda, söz konusu yurt dışındaki yabancı kurum kontrol edilen kurum olarak değerlendirilecektir. Ayrıca anılan fıkra metninde “**veya**” ibaresinin mevcut olması nedeniyle tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışındaki kurumun hem sermayesine, hem kar payına hem de oy kullanma hakkının %50’sine sahip olmaları şart olmayıp, söz konusu kurumun kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmesi için anılan 3 kriterden herhangi birini sağlamaları yeterlidir. Buna karşılık %50 oranının kriter bazında sağlanmamış olmasına rağmen birden fazla kriterdeki toplam oranın %50’yi aşması durumunda bahse konu yurt dışındaki kurumun kontrol edilen kurum olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu özellik arz etmektedir.

Örnek:

Tam mükellef (ABC A.Ş.) yurt dışındaki kurumun sermayesine %30 oranında iştirak etmekle birlikte, yine tam mükellef statüsündeki (DEF A.Ş.) ise anılan yurt dışındaki kurumun oy kullanma hakkının %25’ine sahip olması durumunda, her bir kriter itibarıyla %50 oranındaki asgari şart sağlanmamış olmakla birlikte her iki kriterdeki oranların toplamı (%55), asgari oranı aşmaktadır. Ancak bizce bu durumda yurt dışındaki kurumun kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmesi için kriterlerden herhangi birindeki oranın asgari (%50) olması gerekmektedir. Buna bağlı olarak örneğimizdeki yurt dışındaki iştirak edilen kurumun 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi kapsamında kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Anılan maddenin gerekçesinde “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılması, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılmasının engellenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin T.B.M.M. Genel Kurulunda değiştirilmeden önceki halinde sadece tam mükellef kurumların ayrı ayrı ya da birlikte en az %50 oranında sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip oldukları kurumların kontrol edilen kurum olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştı. Ancak Genel Kurulda madde metnine “**gerçek kişiler**” ibaresi de eklenmek suretiyle tam mükellef gerçek kişilerin yine tam mükellef kurumlar ile birlikte ya da ayrı ayrı en az %50 oranında sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip oldukları kurumların kontrol edilen kurum olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak maddenin gerekçesinde yer alan “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılmasının engellenmesinin amaçlandığı belirtilmiş olsa da, madde metnine “gerçek kişilerin”de eklenmiş olması sonucunda tam mükellef kurumların iştirak paylarını gerçek kişilere devretmek suretiyle anılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmek istenmiştir.

7.3. KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLMESİNİN ŞARTLARI

Tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların birlikte ya da ayrı ayrı en az %50 oranında; sermaye payına, oy hakkına veya kar payına sahip oldukları bütün yurt dışı iştirakleri kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir. Bununla birlikte kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılma dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olabilmesi için anılan kontrol şartının varlığının yanı sıra ayrıca 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartların tamamının da mevcut olması gerekmektedir. Aksi takdirde anılan fıkrada yer alan şartların tamamının mevcut olmaması durumunda tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışındaki kurumun sermayesine, kar payına veya oy hakkına %50 veya daha fazla oranda sahip olması durumunda dahi yurt dışındaki kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de dağıtılmaması durumunda kurumlar vergisine tabi olması mümkün değildir. (Doğal olarak yurt dışındaki iştirakin aşağıdaki şartları haiz olmaması durumunda dahi kazancının Türkiye’deki hissedarı olan kuruma dağıttığı kısmı kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir.)

Bu kapsamda olmak üzere kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılma dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olabilmesi için;

- Kontrol edilen yabancı kurumun gayrisafi hasılatının %25 veya daha fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Kontrol edilen yabancı kurumun ticari bilanço karı üzerinde %10’dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü olması,
- Kontrol edilen yabancı kurumun ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

gerekmektedir. Doğal olarak bu şartları haiz olmakla birlikte tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerin sermaye payı, oy kullanma hakkı ve kar payı %50’den daha az olan ve kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan yurt dışı iştiraklerin kurum kazançlarının dağıtılmadığı sürece Türkiye’de kurumlar

vergisine tabi tutulması söz konusu değildir. Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de vergilendirilebilmesine ilişkin olarak yukarıda belirtilen şartlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar şu şekildedir; (Bu bölümde yer alan şartların, yurt dışındaki iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespiti açısından değil yurt dışındaki kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılma dağıtılmasın Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin şartlar olduğu hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.)

7.3.1. Kontrol Edilen Kurum Kazancının Bileşimi

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların asgari kontrol oranına ilişkin şartları sağlamış oldukları ve 5520 sayılı K.V.K. uygulaması açısından kontrol ettikleri yabancı kurum kazançlarının dağıtılma dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olabilmesi için mezkur Kanunun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir. Buna bağlı olarak kontrol edilen kurumun ilgili yıldaki gayri safi hasılatının ancak %76 veya daha fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması durumunda (diğer şartlarında mevcut olması kaydıyla) söz konusu kontrol edilen kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün olacaktır.

Aynı şekilde kontrol edilen yabancı kurumun ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının %24 veya daha azının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden oluşması durumunda da (diğer şartların mevcut olması kaydıyla) söz konusu kontrol edilen yabancı kurum kazancı dağıtılma dağıtılmasın 5520 sayılı K.V.K.’nın bahse konu 7. maddesi çerçevesinde Türkiye’de vergilendirilecektir.

Diğer taraftan kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasılatının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kâr paylarının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek:

Tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi veya kurumların, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip oldukları ve 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi uyarınca kontrol ettikleri kabul edilen yurt dışındaki kurumun toplam 100 olan gayri safi hasılatının aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğunu varsayalım;

Kazanç veya İradın Türü	Tutarı
Ticari Kazanç	40
Kâr payı	20

Faiz	30
Menkul kıymet satış geliri	10

Bu durumda kontrol edilen kurumun toplam gayrisafi hasılatının içindeki pasif nitelikli gelirlerin (kar payı, faiz ve menkul kıymet satış geliri) oranı ($60/100=$) % 60 olduğundan diğer şartlarında mevcut olması durumunda bahse konu yurt dışındaki kurum kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı dağıtılmasını Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Buna karşılık örneğimizdeki kurumun diğer kazanç ve iratlarının aynı olmasına rağmen ticari kazancının 80 olması halinde, yurt dışındaki kurum kazancının diğer şartların mevcut olması durumunda dahi dağıtılmadığı sürece Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün değildir. 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde “ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti” ibaresi yer aldığından, doğal olarak örneğimizdeki kurumun ticari kazancı ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalar söz konusu kazançların zirai veya serbest meslek faaliyetinden elde edilmiş olması durumunda da geçerli olacaktır.

Diğer taraftan kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını aşmaması ve/veya ticari bilanço karı üzerindeki gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün %10 veya daha fazla olması buna karşılık söz konusu iştirakin gayri safi hasılatının %24 veya daha azının; faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması durumunda söz konusu iştirakin kazancının dağıtılmadığı sürece 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi kapsamında Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün değildir.

5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde yurt dışında kontrol edilen yabancı kurum kazancının dağıtılmaması durumunda dahi Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olması için ilgili yıldaki gayri safi hasılatının %25 veya daha fazlasının pasif nitelikli gelirlerden ibaret olması gerektiği hüküm altına alınmış ve faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerin pasif nitelikli gelir olduğu belirtilmiş olmakla birlikte ayrıca fıkra metninde “gibi” ibaresine yer verilmesi suretiyle anılan gelirlere benzer mahiyetteki gelirlerin de pasif nitelikli gelir olarak dikkate alınmasına imkan sağlanmış ve böylelikle uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorun ve tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

7.3.2. Kontrol Edilen Kurum Kazancı Üzerindeki Vergi Yükü

Tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların doğrudan doğruya 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 elde ettikleri kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olmasına ilişkin şartların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, söz konusu yurt dışı iştirakinin ticari bilanço karı üzerindeki gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün %10’dan daha az oranda olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerindeki gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün %10 veya daha fazla olması durumunda, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi söz konusu yurt

dışı iştirakin kazancının dağıtılmadığı sürece Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Anılan uygulama açısından yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının %10’dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükünün esas alınması gerekmektedir. Yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerindeki efektif vergi yükü ise 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. Örneğin, kurumun ticari kazancı 900, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 100 ise vergiye tabi kazanç (matrah) 1.000 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(1000/2 \times 0,15=)$ 75 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da $(75/900=)$ % 8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar iştirakin faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğundan, söz konusu yurt dışında iştirak edilen kurum, diğer şartlar mevcut olması kaydıyla kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilerek bu dönem itibarıyla elde ettiği kurum kazancının Türkiye’deki kurumun hissesine isabet eden kısmı dağıtılsın dağıtılmasın kurum kazancına dahil edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yurt dışındaki iştirak tarafından elde edilen kazancın tamamı ilgili ülke mevzuatı uyarınca kurumlar vergisinden istisna olması durumunda, anılan kurumun ticari bilanço karı üzerindeki vergi yükü bulunmayacağından, diğer şartlarında mevcut olması kaydıyla anılan iştirakin kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan yurt dışındaki iştirakin kazancının %25 veya daha fazlasının ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinden oluşması ve/veya ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını aşmaması, buna karşılık, söz konusu iştirakin ticari bilanço karı üzerindeki gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün %10’dan daha fazla olması durumunda söz konusu yurt dışındaki iştirakin kazancının 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi kapsamında değerlendirilmek suretiyle Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün değildir.

7.3.3. Kontrol Edilen Kurumun Asgari Hasılat Tutarı

Tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerce kontrol edilen kurum kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmemesi durumunda, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi söz konusu kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün değildir. Anılan uygulama açısından toplam gayrisafi hasılat tutarı önemli olduğundan, hasılatın elde edilmesi için yapılan giderlerin dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü bent metnin de “**kazanç**” ibaresi yerine “**hasılat**” ibaresine yer verilmiştir.

Madde metninde yurt dışındaki iştirakin gayrisafi hasılat tutarı (TL) cinsinden belirtilmiş olmakla beraber, anılan maddenin gerekçesinde, yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL'ye çevrilmesinde ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kurunun esas alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca madde metninde gayrisafi hasılat tutarının her yıl itibariyle endeksleneyeceğine ya da Bakanlar Kurulu veya Maliye Bakanlığı tarafından yeniden belirleneceğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle kanuni bir değişiklik yapılmadığı sürece asgari toplam gayrisafi hasılat tutarı sürekli (2006 ve izleyen yıllarda) 100.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurumların toplam gayri safi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını aşması durumunda bu iştirakin kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet kısmının dağıtılın dağıtılmasın Türkiye'de kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde sadece toplam gayrisafi hasılatın 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını aşan kısma isabet eden kazancın Türkiye'de kurum kazancına ilave edilmek suretiyle vergilendirilmesi mümkün değildir.

Dikkat edileceği üzere kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için asgari bir toplam gayrisafi hasılat tutarının mevcut olması gerekmektedir. Ancak söz konusu bu durum tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışında birden fazla iştirakinin bulunması durumunda uygulamada bir kısım tereddütleri ortaya çıkaracaktır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesi uyarınca tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışında kontrol ettikleri kurumların asgari hasılat şartının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde yurt dışındaki her bir iştirakin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin tam mükellef kurumun (A) ülkesinde faaliyette bulunan iki ayrı şirkette ayrı ayrı olmak üzere %50 oranında iştiraki bulunmaktadır. Bu iştiraklerden birinin toplam gayrisafi hasılat tutarı 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını aşmamakta, diğerininki ise bu tutarı aşmaktadır. Buna göre sadece gayri safi hasılat tutarı 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını aşan yurt dışı iştirakin kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı dağıtılın dağıtılmasın Türkiye'de vergilendirilecek, buna karşılık toplam gayrisafi hasılatı bu tutarı aşmayan kurum kazancının ise Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu durum ise tam mükellef kurumların yurt dışında kontrol ettikleri birden fazla kuruma ait hasılatların kurumlar arasında aktarılması suretiyle anılan şartın bertaraf edilmesine imkan sağlayabilecektir.

7.4. TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLECEK KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI

5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yabancı kurumların; toplam gayri safi hasılatının %25 veya daha fazlası pasif nitelikteki gelirlere oluşması, ticari bilanço karı üzerinden %10'dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve toplam gayri safi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı aşması durumunda söz konusu yurt dışındaki iştirakin kurum kazancının dağıtılın dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte anılan madde de Türkiye'de vergilendirilecek yurt

dışındaki iştirakin kurum kazancının ne şekilde tespit edileceğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme mevcut olmamakla birlikte maddenin gerekçesinde kapsama giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kârlarının, vergi öncesi kurum kazancı başka bir deyişle ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı olacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancının, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançlarının olacağı, buna bağlı olarak kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyeceği belirtilmiştir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların kontrol ettikleri yurt dışındaki iştiraklerinin gayrisafi kurum kazançları Türkiye’de hisseleri oranında kurum kazancına ilave edilmek suretiyle vergilendirilecek olmakla beraber, 5520 sayılı K.V.K.’nın 33. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yurt dışındaki kontrol edilen kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. (Bahse konu mahsup uygulamasına ilişkin usul ve esaslar kitabımızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.)

5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranın dikkate alınacağı, buna karşılık (4) numaralı fıkrasında ise yurt dışındaki kontrol edilen kurumun elde etmiş olduğu karın, hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların hisseleri oranında kurumlar vergisi matrahına ilave edileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere kontrol oranı olarak hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınmak suretiyle söz konusu kurumun kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı tespit edilecektir. Buna karşılık yurt dışındaki iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi durumunda, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla mevcut olan hisse oranına isabet eden yurt dışı iştirakin kurum kazancı Türkiye’de kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Örneğin tam mükellef kurumun yurt dışındaki kuruma iştirak oranı hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla %25, buna karşılık hesap dönemi içinde ise en yüksek %50 olması durumunda söz konusu yurt dışı iştirak, 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi uyarınca kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir. (Örneğimizdeki yurt dışı iştirakin kurum kazancının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması için anılan maddenin 1 numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz olması gerekmektedir.) Buna karşılık kontrol edilen yabancı kurum kazancının %25 oranına (hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla mevcut hisse oranı) isabet eden kısmının dağıtılsın dağıtılmasın tam mükellef kurum kazancına ilave edilerek Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna karşılık anılan maddenin gerekçesinde; Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kontrol edilen yabancı kurum kazancının, tam mükellef kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacağı, eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap

döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümlerinin uygulanmayacağı, ancak hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla halen kontrol unsurunun devam etmesi durumunda Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son günü itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre örneğimizde yer alan yurt dışındaki kontrol edilen kurumun, tam mükellef kurumun hesap dönemi içindeki en yüksek hisse oranı olan %50 oranına isabet eden kazancı, dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurum kazancına ilave edilerek vergilendirilecektir. Bu hususla ilgili olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar ve tartışmalı hususlar kitabımızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır. Ancak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın kontrol edilen yabancı kurum tarafından daha sonra kâr payı olarak dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de bu madde kapsamında vergilenmemiş kısmı üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir. Buna karşılık yurt dışındaki iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kâr payı dağıtması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Zira, söz konusu bu kısım daha önce Türkiye’de vergiye tabi tutulmamıştır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri bir kısım kazançlar belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olup, anılan madde uyarınca tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri bir kısım iştirak kazançları ile faaliyet kazançları da kurumlar vergisinden istisnadır. Doğal olarak tam mükellef kurumların yurt dışında kontrol ettikleri iştiraklerine ait kurum kazançlarının dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması, anılan madde uyarınca istisna uygulamasına ilişkin şartların mevcut olması durumunda uygulamada (iştirakin kazancının istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği açısından) bir kısım tereddüt ve ihtilafları beraberinde getirecektir. Söz konusu bu hususla ilgili ayrıntılı açıklamalar, kitabımızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

7.5. KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİNDE VERGİLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 32. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumların cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeyecekleri, 34. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise ilgili hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmının yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan G.V.K.’nın mükerrer 120. maddesinde ise özetle; bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu’nun

değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

Tam mükellef kurumların hesap döneminin 3'er aylık dönemleri (Ocak-Mart, Ocak-Haziran, Ocak-Eylül, Ocak-Aralık) itibariyle hesaplanan kurum kazançları (G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamındaki işlerden elde edilen kazançlar hariç) üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir. Söz konusu bu durum ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesindeki şartları haiz tam mükellef kurumların takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle kontrol ettikleri yabancı kurum kazançlarını geçici vergi matrahlarına dahil edip etmeyecekleri sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, mezkur Kanunun 7. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, kontrol edilen yabancı kurumun elde etmiş olduğu karın, yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle tam mükellef kurumların yurt dışındaki kontrol ettikleri iştiraklerin karları hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle kurum kazancına ilave edilecektir. Buna bağlı olarak yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren geçici vergi dönemi ile izleyen geçici vergi dönemleri itibariyle kontrol edilen kurum kazançlarının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının geçici vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Kaldı ki, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına hisseleri oranında dahil edileceği belirtilmiştir. Örneğin kontrol edilen yabancı kurumun hesap döneminin 30 Haziran tarihinde kapanması durumunda, bu kuruma ait kazancın Türkiye'de kontrol eden tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının (dağıtılsın dağıtılmasın) II. (Ocak-Haziran), III. (Ocak-Eylül) ve IV. (Ocak-Aralık) geçici vergi dönemlerine ait kurum kazançlarına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan kitabımızın izleyen bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumların yurt dışında elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları gelir ve kurumlar benzeri vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği, (2) numaralı fıkrasında ise anılan Kanunun 7. maddesi kapsamındaki kontrol edilen yabancı kurumlar tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkra hükümlerinden anlaşılacağı üzere tam mükellef kurumların yurt dışındaki kontrol edilen kurum kazançlarından hisseleri oranında kurum kazancına ilave edilen tutarlar üzerinden yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye'de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Bununla birlikte yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen vergilerin, bu kazancın dahil olduğu geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanan geçici vergiden mahsup edilip edilmeyeceği hususu bizce tartışmalıdır. Şöyle ki; 5520 sayılı K.V.K.'nın anılan 33. maddesinin (5) numaralı fıkrasında özetle; geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler

üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergilerin, ilgili dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebileceği ancak mahsup edilebilecek tutarın, yurt dışında elde edilen kazançlara geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemleri itibarıyla yurt dışında elde ettikleri ve geçici vergi matrahına dahil ettikleri kazançlar üzerinden mahallinde bizzat ödedikleri gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergileri, Türkiye’de hesaplanacak geçici vergiden mahsup edebileceklerdir. Anılan düzenleme 5520 sayılı K.V.K.’nın 33. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki düzenleme ile paralellik arz etmektedir. İzleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere tam mükellef kurumların Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden esasen sadece yurt dışında bizzat ödedikleri vergileri mahsup imkanı bulunmakla birlikte, anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında özel bir düzenleme yapılmak suretiyle yurt dışında kontrol edilen kurum tarafından ödenen vergilerinde, söz konusu kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi durumunda tarh edilecek vergiden mahsup edilmesinin mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında ise geçici vergi dönemleri itibarıyla hesaplanan geçici vergiden, geçici vergi matrahına dahil bulunan kazançlar üzerinden yurt dışında bizzat ödenen vergilerin mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere yurt dışında kontrol edilen kurum kazancının, hesap döneminin kapandığı tarihi içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumun hissesi oranında kurum kazancına ve buna bağlı olarak bu döneme ait geçici vergi matrahına ilave edilmesi şart olduğu, buna karşılık Türkiye’de hesaplanan geçici vergiden yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin mahsup edilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılacaktır.

7.6. KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEN YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

5520 sayılı K.V.K.’nın 3. maddesi uyarınca kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Doğal olarak uygulamada tam mükellefiyeti haiz kurumların yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden, söz konusu kazanç ve iradın elde edildiği ülkede ve Türkiye’de ayrı ayrı vergilendirileceği durumlar mevcut olup, söz konusu bu durum ise mükerrer vergilemenin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Genel olarak yurtdışında elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden hem kazancın elde edildiği hem de mukim olunan ülkede yapılacak vergilemenin ortaya çıkaracağı mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli ülkeler ile yapılan “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları” ile bir akit devlet mukimi olan gerçek ve tüzel kişilerin diğer akit devlette elde ettiği gelirlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceği belirtilmek suretiyle muhtemel mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkması engellenmektedir. Buna karşılık bir kısım anlaşmalarda, her iki akit devlete vergilendirme yetkisi verildiği kazanç ve irat türleri mevcut olup, doğal olarak her iki devlet tarafından vergilendirilen kazanç ve iratlar açısından çifte vergileme durumunun ortaya çıkacağı muhakkaktır. Aynı şekilde aralarında Ç.V.Ö.A.’nın bulunmadığı devletlerin mukimi olan gerçek ve tüzel kişilerin diğer devlette elde ettiği

kazanç ve iratların her iki ülke nezdinde de vergilendirilmesi durumu da, mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 33. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme sadece tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında elde edilen kazançlardan, söz konusu kazancın elde edildiği ülkede **bizzat kendisi tarafından ödenen** vergilerin, Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine imkan sağlamaktadır.

Buna karşılık anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından yurt dışında elde edildiği varsayılan kazançlar üzerinden bizzat kendisi tarafından değil de söz konusu kazancın kaynağında bulunan kurum (kontrol edilen yabancı kurum) tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerinde Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.¹⁴¹ Bahse konu fıkra metni şu şekildedir;

"(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir."

Bu kapsamda olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından kontrol edilen yurt dışındaki iştirak tarafından kendi kazancından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak mezkur maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara anılan Kanunun 32. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olması mümkün değildir.¹⁴²

¹⁴¹ 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (3) numaralı fıkrasında tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında bizzat ödenmeyen ancak Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek kurumlar vergisi benzeri vergiler hüküm altına alınmıştır. Buna göre; tam mükellefiyete tabi kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir.

¹⁴² Yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödenen kurumlar vergisinin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek azami tutarına ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan düzenlemenin uygulamada bir kısım sorunlara yol açması muhtemeldir. Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kurum kazançları genel olarak mezkur Kanunun 32. maddesi uyarınca %20 oranında vergilendirilecek olmakla birlikte, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile Geçici 69. maddelerinde yer alan özel düzenlemeler uyarınca kurum kazançlarının %30 oranında vergilendirileceği durumlar söz konusudur. Buna göre örneğin 2006 yılı için yatırım indirimi istisnasından yararlanan bir kurumun bu döneme ait kurum kazancı %30 oranında vergilendirileceğinden doğal olarak yurt dışında elde ederek beyannamesine dahil ettiği kazanç ve iratlarda bu oranda kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bununla birlikte mezkur Kanunun 33. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin ancak

Örneğin tam mükellef (ABC) Ltd. Şti. tarafından kontrol edilen (sermayesine iştirak oranı %60) yurt dışındaki iştirakin 2008 yılı hesap dönemi faaliyetleri sonucunda 200.000 TL karşılığı yabancı para tutarında vergi öncesi kurum kazancının mevcut olduğunu varsayalım. Bu durumda yurt dışında kontrol edilen kurum kazancının, tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı ($200.000 \times \%60 =$) 120.000 TL, hesap döneminin kapsandığı tarih itibariyle dağıtılsın dağıtılmasının tam mükellef kurum kazancına ilave edilerek Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Diğer taraftan yurt dışındaki iştirakin söz konusu kazancı üzerinden ödediği gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi tutarının 50.000 TL karşılığı yabancı para tutarında olması durumunda, tam mükellef kurum tarafından Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden sadece Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen tutar üzerinden Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranına isabet eden kısım kadar mahsup yapılabilecektir. Buna göre yurt dışındaki iştirak edilen kurum tarafından mahallinde ödenen 50.000 TL karşılığı yabancı para tutarındaki gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, sadece ($120.000 \times \%20 =$) 24.000 TL tutarındaki kısmının Türkiye’de tarh edilecek kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Diğer taraftan ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirim konusu yapılamayan yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap döneminin sonuna kadar Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden indirim konusu yapılabilecektir.¹⁴³ Örneğin; 2006 yılında genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen yurt dışında kontrol edilen kurum kazancı üzerinden mahallinde ödenen vergilerin 2006 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmının 2007, 2008 ve 2009 yıllarında tarh edilecek kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Buna karşılık 2009 yılına ilişkin olarak tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergilerin ise izleyen yıllara ilişkin olarak tarh edilecek kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki iştirakleri tarafından gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için söz konusu vergilerin bizzat ödenmiş olması ve ödendiğinin yetkili makamlardan alınarak mahallinde Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yurt dışında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi ödendiğinin bu şekilde tevsik edilememesi durumunda, kontrol edilen yabancı kurumlar tarafından mahallinde ödenen vergilerin Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

bu kazanç ve iratlara mezkur Kanunun 32. maddesinde belirtilen oran (%20) tatbik edilmesi suretiyle bulunacak tutarın Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle örneğimizde yer alan kurum, 2006 yılında yurt dışında elde etmiş olduğu kazanç ve irat üzerinden Türkiye’de %30 oranında kurumlar vergisi hesaplayacak olmakla birlikte, bu kazanç ve iratların sadece %20 oranına isabet eden kısmı ile sınırlı olarak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu imkanına sahip olacaktır.

¹⁴³ 5520 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 01.01.2006 tarihinden önce yürürlükte bulunan 5422 sayılı K.V.K.’nın 43. maddesi uyarınca da yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden mahallinde ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmekteydi. Ancak anılan madde metninde yurt dışında elde edilen kazancın genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği dönemde mahsup edilemeyen vergilerin izleyen dönemlerde de mahsup edilebileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı.

Buna karşılık Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı memlekette ödendiğini gösteren belgelerin, tarhiyat aşamasında ibraz edilememesi durumunda yabancı memlekette ödenen veya ödenecek olan vergi, Türkiye’de uygulanan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranını aşmamak kaydıyla ilgili ülkede geçerli olan üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. Yabancı memlekette gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi ödendiğine ilişkin ibraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde bu belgelerde yazılı kesin tutara göre yapılan tarhiyat düzeltilir. Buna karşılık, mücbir sebepler olmaksızın yabancı memleketlerde vergi ödendiğine ilişkin 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 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.

7.7. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKMASI MUHTEMEL SORUNLAR

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam mükellef gerçek kişi ve kurumların birlikte ya da ayrı ayrı sermayesine, oy hakkına ya da kar payına sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışındaki kurum kazançlarının dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar şunlardır;

7.7.1. Türkiye’deki Kurum Tarafından Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmeden Önce Kontrol Edilen Yabancı Kurum Tarafından Kar Dağıtımında Bulunulması

Tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların birlikte ya da ayrı ayrı sermayesine, oy hakkına ya da kar payına sahip oldukları ve 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinde yer alan şartları haiz yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapanmasını müteakiben kar dağıtımında bulunması durumunda kontrol edilen yabancı kurum kazancının tam mükellef kurumların hissesine isabet eden kısmının vergilendirilmesi hususu özellik arz etmektedir. Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere yurt dışında kontrol edilen kurum kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının, yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’deki kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Buna karşılık anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında ise Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar payının vergilenmemiş kısmının kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların kontrol ettikleri yurt dışındaki kurumlar tarafından, tam mükellef kurumun yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce kar dağıtımında bulunulması durumunda söz konusu iştirak kazançları anılan maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca yurt dışındaki kurumun hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına hissesi oranında ilave edilmesi gerekecektir. Buna karşılık tam mükellef

kurum tarafından henüz kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden yurt dışındaki kurum tarafından kar dağıtımında bulunulması durumunda ise daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş yurt dışı iştirak kazancı söz konusu olmayacağından doğal olarak anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenlemeden de yararlanılması söz konusu olamayacaktır.

Bu nedenle 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinde yer alan şartları haiz olan yurt dışındaki iştirakin, tam mükellef kurumlar tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce kar dağıtımında bulunulması durumunda bizce söz konusu kar payının elde edildiği döneme ait kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Çünkü kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin olarak anılan madde de yer alan düzenleme, bir tür vergi güvenlik müessesesi olup, amacı madde gerekçesinde de belirtildiği üzere avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu olmadığı ve bu durumun vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırladığı, 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 uygulandığı, anılan maddede yer alan düzenleme ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Doğal olarak yurt dışında kontrol edilen kurum kazançlarının 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi çerçevesinde vergilendirileceği dönem ile söz konusu kurum kazançlarının dağıtılması durumunda vergilendirileceği dönem farklılık arz edecektir. Buna göre yurt dışında kontrol edilen kurum kazancının dağıtılmaması durumunda söz konusu kazanç yurt dışındaki kurumun hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurum kazancına ilave edilecektir. Buna karşılık yurt dışındaki kurum tarafından kar dağıtımında bulunulması durumunda ise söz konusu kar payı, bizzat dağıtıma tabi tutulduğu hesap dönemine ait kurum kazancına ilave edilmek suretiyle vergilendirilecektir. (Tam mükellef kurumların yurt dışı iştiraklerinden elde etmiş oldukları kar payları 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesi uyarınca belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, anılan Kanunun 7. maddesinde yer alan şartları haiz kontrol edilen kurumlar tarafından dağıtılan kar paylarının anılan istisna uygulamalarından yararlanıp yararlanmayacakları hususu özellik arz etmekte olup, söz konusu bu durum izleyen bölümde ayrıntılı olarak irdelenecektir.)

Örnek:

Tam mükellef statüsündeki (DEF A.Ş.)’nin %60 oranında ortağı olduğu ve 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz olmak suretiyle kontrol ettiği (ABC GmbH), 2006 yılı kurum kazancının 01.02.2007 tarihi itibariyle pay sahiplerine hisseleri oranında dağıtılmasına karar vermiş, aynı ay içinde söz konusu kar payları ortaklara ödenmiş ve buna bağlı olarak (DEF A.Ş.)’de ortaklık payına isabet eden kar payını elde ederek yasal kayıtlarına intikal ettirmiştir.

Bizce bu durumda tam mükellef kurum tarafından, kontrol ettiği yabancı kurum kazancından hissesine isabet eden kar payının fiilen tahsil edilmiş olması nedeniyle,

kontrol edilen kurum kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin 7. madde hükümlerinin geçerli olmaması gerekmektedir. Doğal olarak her iki uygulama arasında söz konusu kazancın Türkiye’de vergilendirileceği dönem açısından farklılık bulunmaktadır. Buna göre yurt dışındaki kontrol edilen kurumun 2006 yılı kazancının dağıtılmaması durumunda tam mükellef kurumun hissesine isabet eden tutar hesap döneminin kapandığı tarih (31.12.2006) itibarıyla elde edilmiş kabul edilerek 2006 yılı kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Buna karşılık yurt dışındaki kontrol edilen kurum tarafından 01.02.2007 tarihinde dağıtılan 2006 yılına ait kar payı, söz konusu kar payı dağıtımının 2007 yılı içinde gerçekleşmiş olması nedeniyle 2007 yılı kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilecektir.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının “**dağıtılsın dağıtılmasın**” Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle, söz konusu kazançların daha sonra dağıtıma tabi tutulması durumunda dahi vergilemenin anılan madde çerçevesinde yapılması gerekeceği ve ancak dağıtılan kar payının daha önce vergilenmiş kazancı aşan kısmının kar dağıtımının gerçekleştiği hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisine tabi tutulması gerekeceği görüşleri de ortaya çıkabilir. Bu nedenle ilgili kesimlerin bu hususla ilgili gelişmeleri yakından takip etmelerinde fayda bulunmaktadır.

7.7.2. Kontrol Oranı ve Türkiye’de Vergilendirilecek Kazancın Tespiti

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak belirtildiği üzere tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların doğrudan ya da 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 kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın belirli şartlar altında Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere yurt dışındaki iştirakin tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için tam mükellef gerçek kişi ve kurumların birlikte ya da ayrı ayrı yurt dışındaki iştirakteki sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmaları gerekmektedir.

Doğal olarak yurt dışında iştirak edilen kurumdaki iştirak oranının madde metninde herhangi bir tereddüte mahal bırakmayacak şekilde belirlenmiş olması uygulamada bir kısım muvazaalı işlemlerin ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Örneğin hesap döneminin kapanmasına yakın tarihlerde muvazaalı olarak gerçekleştirilecek hisse devirleri ile yurt dışındaki kurumların kontrol edildikleri iddiaları bertaraf edilebilecektir. Bununla birlikte anılan maddenin gerekçesinde ise eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaaya olmaksızın elden çıkarılmış olması durumunda madde hükümlerinin uygulanmayacağı, ancak hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla halen kontrol unsuru devam etmesi durumunda ise o zaman Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancın hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre tam mükellefiyeti haiz bir kurumun %50 veya daha fazla oranda ortağı olduğu yurt dışındaki kurum genel olarak kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecek olmakla birlikte, hesap dönemi kapanmadan söz konusu ortaklık paylarının çeşitli şekillerde elden çıkarılmak suretiyle iştirak ilişkisinin sona erdirilmesi durumunda, anılan yurt dışındaki

kurumun 5520 sayılı K.V.K.'nin 7. maddesi çerçevesinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Buna karşılık bahse konu hisse devirlerinin muvazaalı olarak gerçekleştirilmesi durumunda, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ortaklık ilişkisinin mevcut olmaması durumunda dahi yurt dışındaki kurum kontrol edilen kurum olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nin 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında anılan madde uygulaması açısından kontrol oranı olarak, ilgili hesap döneminin herhangi bir tarihinde sahip olunan en yüksek oranın esas alınacağı, (4) numaralı fıkrasında ise; (1) numaralı fıkrada yer alan şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu bulunan iştirakin elde etmiş olduğu karın, yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere 5520 sayılı Kanunun 7. maddesinin gerekçesinde, anılan madde de yer alan şartların mevcut olması ve hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla kontrol unsurunun devam etmesi durumunda tam mükellef kurumun yıl içinde yurt dışındaki iştirakteki en yüksek oran esas alınmak suretiyle Türkiye'de vergilendirilecek kazanç tutarının tespit edileceği belirtilmiştir. Buna karşılık mezkur maddenin (4) numaralı fıkrasında ise sadece yurt dışındaki iştirakin kazancının hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurum kazancına hissesi oranında ilave edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan fıkra hükmü uyarınca yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ortaklık ilişkisi bulunmayan kurumların Türkiye'de vergilendirilecek yurt dışı iştirak kazancı kaynaklı kazancının mevcut olmaması gerekmektedir. Söz konusu bu durum anılan maddenin gerekçesinde de (muvazaalı durumlar hariç) yer almaktadır.

Diğer taraftan yıl içinde en yüksek hisse oranının hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla mevcut olmaması durumunda (örneğin söz konusu hisse senetlerinin kısmen elden çıkarılmış olması durumunda), bizce tam mükellef kurum kazancına dahil edilerek Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kazancının, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla mevcut hisse oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir. Başka bir deyişle tam mükellefiyeti haiz kurumların yurt dışındaki kurumları 5520 sayılı Kanunun 7. maddesi çerçevesinde kontrol edip etmediklerine ilişkin %50 oranındaki asgari sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde, yıl içindeki en yüksek hisse oranının esas alınması buna karşılık Türkiye'de tam mükellef kurum kazancına dahil edilecek yurt dışı iştirak kazancı tutarının ise söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla mevcut bulunan hisse oranı esas alınmak suretiyle tespit edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Örnek:

Tam mükellef statüsündeki (DEF A.Ş.) 5520 sayılı K.V.K.'nin 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz yurt dışındaki (ABC GmbH)'nin 2006 yılı itibarıyla ortağı olup, söz konusu hisse oranı yıl içinde en yüksek %60 oranında olmakla birlikte, anılan yurt dışındaki kurumun hesap döneminin kapandığı 31.12.2006 tarihi itibarıyla ortaklık oranı %40'dır.

Dikkat edileceği üzere tam mükellef statüsündeki (DEF A.Ş.)'nin hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yurt dışındaki kurumdaki iştirak oranı %40 olup,

bu oran anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan asgari iştirak oranı olan %50'nin altında bulunmaktadır. Buna karşılık, mezkur maddenin (3) numaralı fıkrasında yer alan kontrol oranı olarak, ilgili hesap döneminin herhangi bir tarihinde sahip olunan en yüksek oranın esas alınacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle ve örneğimizde yer alan yıl içindeki en yüksek hisse oranının bu oranın üstünde yer alması nedeniyle söz konusu yabancı kurumun tam mükellef kurum tarafından kontrol edildiği sonucuna ulaşılacaktır. Diğer taraftan madde gerekçesinde yer alan ifadeler uyarınca söz konusu kontrol edilen yabancı kurumun 2006 yılı kurum kazancının %60'ının (dağıtılsın dağıtılmasın) Türkiye'deki tam mükellef kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak bize göre bu durumda yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla tam mükellef kurumun sahip olduğu hisse oranına (%40) isabet eden kazancın Türkiye'de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Doğal olarak muvazaalı işlemlerin mevcut olması halinde, yıl içinde en yüksek hisse oranına isabet eden kurum kazancının Türkiye'de tam mükellef kurum kazancına ilave edilmek suretiyle vergilendirileceği durumlar söz konusu olabilir.

Örnek: Yurt dışındaki (CFC) Şirketinin 12.04.2007 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir:

Ortak	Ortaklık payı
Tam mükellef gerçek kişi (A)	%30
Tam mükellef kurum (B)	%35
Dar mükellef gerçek kişi (C)	%20

Anılan şirketin bulunduğu ülkede 1 Temmuz - 30 Haziran hesap dönemi olarak kullanılmaktadır. Şirketin hesap dönemi sonu itibarıyla kurum kazancı 400.000 ABD Doları olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 20.000 ABD Dolarıdır. Şirketin gayrisafi hasılatının tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmaktadır.

Yurt dışındaki şirketin hesap döneminin kapandığı 30.06.2007 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde söz konusu (CFC) Şirketi hisselerinin %10'u bulunmaktadır.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (A)'nın elinde bulunan %30 oranındaki ortaklık payı ile tam mükellef kurum (B)'nin %35 oranındaki ortaklık payı, (CFC) Şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup, tam mükellef gerçek kişi (A) ile tam mükellef kurum (B)'nin (CFC) Şirketine toplam iştirak oranı 12.04.2007 tarihi itibarıyla %65 olduğundan (CFC) Şirketinin 01.07.2006-30.06.2007 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte (CFC) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2007 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde, anılan şirketin %10 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %10'u dağıtılsın veya

dağıtılmasının tam mükellef kurum (B) tarafından elde edilmiş sayılacaktır. Bu oran dahilinde hesaplanan (400.000 x %10 =) 40.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (B) tarafından 30.06.2007 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazançta isabet eden [yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan (20.000 x %10 =) 2.000 ABD Doları] vergi, 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (5) numaralı fıkrasında yer alan hükümler çerçevesinde Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

7.7.3. Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Kontrol Ettikleri Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi

Yurt dışındaki kurumların 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesi uyarınca kontrol edilen kurum olarak değerlendirilebilmesi için, tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmaları gerekmektedir. Anılan maddenin tasarı halinde sadece tam mükellef kurumların asgari sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip oldukları kurumlar kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmekle birlikte T.B.M.M. Genel Kurulunda yapılan değişiklik ile madde metnine "tam mükellef gerçek kişi" ibaresi eklenmek suretiyle gerçek kişilerin iştirak ettikleri yurt dışındaki kurumların da madde metninde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla kontrol edilen kurum olarak değerlendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Buna göre sadece tam mükellef gerçek kişilerin en az %50 oranında sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip oldukları kurumlar kontrol edilen kurum olarak değerlendirilebileceği gibi tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların birlikte en az %50 oranında sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip oldukları kurumlar da kontrol edilen kurum olarak değerlendirilebilecektir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yurt dışında kurulu bulunan iştirakin elde etmiş olduğu kar, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edileceği hüküm altına alınmış olup, tam mükellef gerçek kişilerin kontrol ettikleri kurum kazançlarının ne şekilde vergilendirileceği hususunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Buna karşılık 5615 sayılı Kanunun 4. maddesi ile G.V.K.'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendine, birinci paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraf ile gerçek kişilerce kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş olup, anılan düzenleme şu şekildedir;

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir."

Anılan düzenlemeden de anlaşılacağı üzere gerçek kişilerin 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde kontrol ettikleri yabancı kurumların kazançlarının hissesine isabet eden kısmı, dağıtılın dağıtılmasın yurt dışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilecektir. Doğal olarak Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının daha önce vergilendirilmemiş olan kısmı ayrıca gelir vergisine tabi olacaktır.

7.7.4. Hissedarlar Arasında İlişki ve Asgari Ortaklık Payı

5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yabancı kurumlarda birlikte ya da ayrı ayrı en az %50 oranında ortaklıklarının mevcut olması söz konusu yabancı kurumların kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmesi açısından yeterli olup, gerçek kişi ve tüzel kişi ortaklar arasında herhangi bir bağ veya ilişkinin mevcut olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Buna karşılık söz konusu bu durum uygulamada bir çok sorunu beraberinde getireceği gibi anılan düzenlemenin getiriliş amacına hizmet etmeyecektir. Anılan maddenin gerekçesinde; bazı ülkelerin, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer verdikleri, vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulamasının vergi mevzuatı kapsamına alınmış olduğu ve madde ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sına mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki "vergi eşitsizliğinin giderilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

Doğal olarak tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, vergiden kaçınmak amacıyla zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelere faaliyette bulunan yabancı kurumlara iştirak ettiklerini ileri sürebilmek için söz konusu ortaklar arasında bir eylem birliğinin yanı sıra fikir birliğinin de var olduğunun ortaya konulması şarttır. Bu kapsamda olmak üzere yurt dışındaki kuruma ayrı ayrı iştirak eden tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar arasında doğrudan veya dolaylı ilişkinin varlığının aranması, anılan düzenlemenin ana amacına daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Çünkü aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan (genelde ve muhtemelen birbirlerinden haberdar olmayan) gerçek ve tüzel kişilerin vergi kaçırmak amacıyla ortak hareket etmeleri teknik olarak mümkün değildir.

Öte yandan anılan madde uyarınca kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesi için tam mükellef gerçek kişi ve kurumların münferit ortaklık paylarının (%50 veya daha fazla oranda olmaması durumunda) herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan bir veya birden fazla tam mükellefiyeti haiz gerçek veya tüzel kişinin yurt dışındaki aynı şirkette sahip olduğu toplam ortaklık payı oranıdır. Ancak söz konusu bu durum yurt dışındaki kurumun %1 ya da daha düşük oranda iştiraki olan tam mükellef kurumların, (diğer tam mükellef gerçek veya tüzel kişilerin varlığı dolayısıyla) yurt dışındaki kurumu kontrol ettikleri sonucunu ortaya çıkarabilecektir. Bizce bu durumda belirlenecek bir oranın altında yurt dışındaki kuruma iştiraki bulunan kurumlar ile yurt dışındaki kurumun diğer ortakları olan gerçek kişi veya kurumlar arasında doğrudan veya dolaylı ilişkinin

mevcut olmaması durumunda, yurt dışındaki kurumu vergiden kaçınmak amacıyla kontrol ettiği iddiasında bulunulmaması, anılan düzenlemenin amacına daha uygun olacaktır.

Diğer taraftan yurt dışındaki kurumların sermayesine, kar paylarına veya oy kullanma hakkına sahip olan birden fazla gerçek kişi veya kurumun ayrı ayrı sahip oldukları oranların herhangi bir önemi bulunmamakta olup, anılan uygulama açısından tam mükellef gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışındaki kurumlardaki toplam sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının en az %50 oranında bulunması gerekmektedir. Söz konusu bu durumda ise yurt dışındaki kurumun sermayesine örneğin %1 oranında sahip olan tam mükellef kurumların bile (diğer ortakların var olması halinde) söz konusu yurt dışındaki kurumu kontrol ettiği iddiası ile karşı karşıya kalmaları mümkündür. Bu durumdaki ortaklar arasında doğrudan veya dolaylı ilişkinin varlığı ortaya konulmadığı sürece, vergiden kaçınmak amacıyla yurt dışındaki yabancı kurum ile ortaklık ilişkisi içinde olduklarının kabulünün anılan düzenlemenin amacına hizmet etmeyeceği kanaatindeyiz.

7.7.5. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının Önemi

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları kazançların tamamı kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte Türkiye ile bir kısım ülkeler arasında akdedilen Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) ile taraf ülkelerin mukimleri tarafından diğer ülkede elde edilen kazançların ne şekilde ve hangi ülke tarafından vergilendirileceği belirlenmiş olup, anılan anlaşmalar ile söz konusu kazançların hem elde edildiği ülkede hem de kazancı elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır. (Ülkemizin akdettiği ÇVÖA'nın listesi ve yürürlük tarihlerini gösteren liste kitabımızın sonunda yer almaktadır.)

ÇVÖA'nın 10. maddesinde temettü kazançlarının temettü dağıtımında bulunan kurumun faaliyette bulunduğu kaynak ülke ile söz konusu kazancı elde eden kurumun mukim olduğu ülkede vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışında bulunan (ÇVÖA'nın mevcut olduğu ülkede bulunan) iştiraklerinden elde ettikleri kar payları (temettü gelirleri) ya düşük oranda vergilendirilmekte ya da Türkiye'de vergilendirilmemektedir. Doğal olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/b) bendinde yer alan düzenleme çerçevesinde yurt dışında elde edilen iştirak kazançları, ÇVÖA'nın mevcut olup olmadığına bakılmaksızın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Örneğin Türkiye ile Hollanda arasında imzalanmış olan ÇVÖA'nın 23. maddesinde; bir Türkiye mukimi, anlaşma hükümlerine göre Hollanda'da vergilendirilebilen bir gelir unsuru elde ettiğinde Türkiye'de bu gelirin vergiden muaf tutulacağı, temettüler için bu hükmün Hollanda mukimi bir şirketin en az %10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulunduran bir Türkiye mukimine uygulanacağı belirtilmektedir. Hollanda'da bulunan ve %100'üne Türkiye'deki tam mükellef bir sermaye şirketince iştirak edilen bir firmanın dönem kazancının %80'inin pasif karakterli gelirlerden oluştuğunu ve bu gelir üzerindeki vergi yükünün %10'nun altında olduğunu varsayalım. Hollanda'da faaliyette bulunan bu iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi durumunda,

Türkiye'deki ana şirketin Hollanda'daki şirketin dağıtımına konu etmeyip bünyesinde tuttuğu karları 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesi uyarınca ilgili dönem matrahına dahil etmesi gerekmektedir. Kontrol edilen yabancı kurumun, söz konusu kazancını bünyesinde tutmayıp dağıtımına konu etseydi, ÇVÖA'nın varlığı nedeniyle Türkiye'deki kurum tarafından elde edilen temettü gelirleri Türkiye'de vergilendirilmeyecekti.¹⁴⁴

Hollanda'daki şirketin kar dağıtımında bulunmaması durumunda, bu konunun ÇVÖA'nda düzenlenmemiş olması nedeniyle karın Türkiye'deki kurumun matrahına eklenmesi yorumu gündeme gelmektedir. Bu yoruma göre ÇVÖA, kapsamına aldığı unsurlarla, diğer bir deyişle “temettülerin vergilendirilmesiyle” ilgili düzenleme yapmaktadır. Halbuki kontrol edilen yabancı kurum kavramı temettü vergilemesinden ziyade “dağıtılsın ya da dağıtılmasın” yabancı kurum kazancının vergilendirilmesidir. Madde metninde “yurt dışı iştiraklerin kurum kazançları dağıtılmış sayılır” demek yerine “dağıtılsın veya dağıtılmasın” ifadesine yer verilmiştir. Eğer Kanun koyucu “yurt dışı iştiraklerin kurum kazançları dağıtılmış sayılır” şeklinde bir ifadeye yer vermiş olsaydı, bu müessesenin bir “temettü vergilemesi” olduğundan bahsedilebilirdi. Bu yorum iki açıdan hatalıdır. Öncelikle madde gerekçesinde yer alan ifadeler şu şekildedir;

“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, belirli koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır. Bu madde de ise, belirli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından fiilen dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.”

Madde gerekçesinde de açıkça görüldüğü üzere anılan düzenleme temettü dağıtımının ertelenip vergi erteleme ve dolayısıyla vergi planlamasının önüne geçilmek amacıyla yapılmış bir düzenlemedir. Dolayısıyla kontrol edilen yabancı kurum müessesesi çerçevesinde yapılacak vergileme “temettü vergilemesi” anlamında bir vergilemedir. Bu açıdan bakıldığında, bu müessesenin “temettü vergilemesi olmadığı” ve dolayısıyla ÇVÖA hükümlerine göre değerlendirilemeyeceği yorumu anlamını yitirmektedir. Konuya diğer bir açıdan bakıldığında, ÇVÖA ile önüne geçilmesi amaçlanan, örneğin Hollanda’da kurulu bir şirketten alınan temettü kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesinin, Türk vergi mevzuatı değişikliği sonucunda vergiye tabi hale getirilmesi, ülkeler arası imzalanan vergi anlaşmalarının tek taraflı olarak değiştirilmesi anlamına gelir ki, bu anlaşmaya taraf diğer devlet tarafından kabul edilebilir bir durum değildir.¹⁴⁵

Bununla birlikte kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları karşısındaki durumuna ilişkin olarak 1 seri

¹⁴⁴ GÜL Emre; “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesinde Karşılaşılabilecek Bir Problem”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Ağustos/2006, Sayı: 220, S: 125-126

¹⁴⁵ GÜL Emre, agm,

numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre anılan tebliğde yer alan açıklamalar aynen şu şekildedir;

“Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye’nin Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde yer alan “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır. Diğer bir anlatımla, diğer devlet mukimi bir kurum tarafından Türkiye’de mukim bir kuruma kâr payı dağıtılsın ya da dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, diğer bir devlette mukim olan kurum tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş olan kazancın, kâr payı olarak Türkiye’de mukim bir kuruma dağıtıldığı durumlarda, Anlaşmalarda yer alan “Temettüleri”in vergilendirilmesi ve “Çifte vergilemenin önlenmesi” ile ilgili hükümler normal şekilde uygulanacaktır.

Kaynak ülke tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden bir vergileme yapılması ve bu kâr paylarının Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması durumunda, kâr payının, elde edildiği yıl kurum kazancına eklenerek üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanması ve bu kâr payı ile ilgili olarak diğer ülkede ödenen vergilerin anlaşma ve Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuyla ilgili hükümleri çerçevesinde mahsup edilmesi, bu mahsup sonrasında arta kalan bir tutarın mevcut olması halinde, daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulmuş bulunan kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup edilemeyen kısım, kâr payının Türkiye’ye getirilmiş olması kaydıyla iade edilebilecektir.

İlgili anlaşma hükümlerinin, dağıtılan söz konusu kâr payının Türkiye’de istisna edilmesini öngörmesi halinde ise kâr payının dağıtılıp Türkiye’ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kâr payı tutarına isabet eden kısım iade edilebilecektir.”

7.7.6. Kontrol Edilen Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının İstisna Uygulamaları Karşısındaki Durumu

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1/b) bendinde kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kar paylarının belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre yurt dışı iştirak kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna olması için;

- İştirak oranının asgari %10 olması,
- İştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması,
- Yurt dışı iştirak kazancının en az %15 oranında vergi yükü taşıması (iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya

sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda vergi yükünün en az Türkiye’de uygulanan oranda olması),

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi,

gerekmektedir.

Diğer taraftan yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmesi için söz konusu şartlar aranmayacaktır.

Doğal olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin asgari %50 oranında sermaye, kar payı ya da oy kullanma hakkına sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışındaki kurum kazançlarının anılan istisna uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı hususu önem arz etmektedir. Bilindiği üzere yurt dışında kontrol edilen kurum kazançlarının dağıtılın veya dağıtılmasın 5520 sayılı K.V.K.’nın 7. maddesi kapsamında Türkiye’de kurum kazancına dahil edilmesi için yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. Ancak yurt dışı iştirak kazançlarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmesi için ise söz konusu kazançlar üzerindeki kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün en az %15 oranında olması gerekmektedir. Buna bağlı olarak tam mükellef kurumlar tarafından kontrol edilen yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerindeki vergi yükünün %10’dan az olması durumunda mezkur Kanunun 5. maddesinin (1/b) bendinde yer alan istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Doğal olarak yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerindeki kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün %15 veya daha fazla olması durumunda söz konusu iştirakin kazancının kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak değerlendirilmek suretiyle kurum kazancına dahil edilmesi mümkün olmayacağı gibi diğer şartların mevcut olması durumunda söz konusu yurt dışı iştirak kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna olacaktır. (Ancak yurt dışındaki iştirakin esas faaliyet konusunun finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda söz konusu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için bu kurumun ticari bilanço karı üzerindeki vergi yükünün en az Türkiye’de uygulanan oranda olması gerekmektedir.)

Bununla birlikte bizce yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmesi için söz konusu şartlar aranmayacağından tam mükellef kurumlarca belirtilen alanlarda faaliyette bulunan kurumların Türkiye’de kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi ve kazançlarının anılan müessese çerçevesinde değerlendirilmek suretiyle dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün değildir. Çünkü 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1/b) bendinde anılan istisnaya ilişkin herhangi bir şart düzenlenmemiştir.

7.7.7. Kontrol Edilen Kurumların Faaliyetlerinin Zararla Sonuçlanması (Zarar Mahsubu)

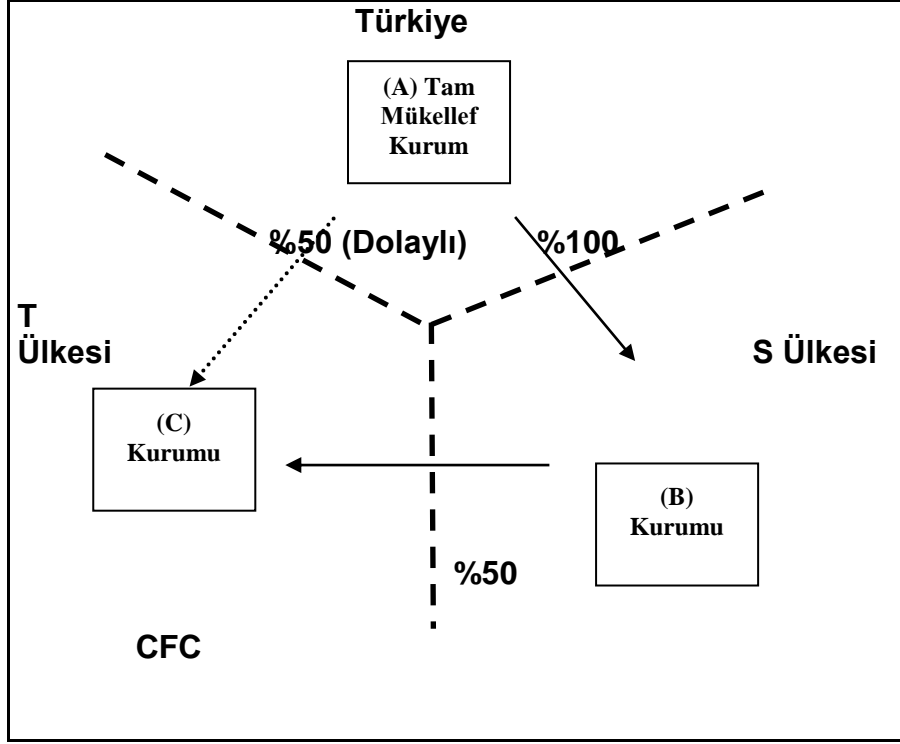
5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin (1/b) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararları kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirim konusu yapabilirler.¹⁴⁶ Tam mükellef kurumların 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde kontrol ettikleri yabancı kurum kazançları dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye'de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek olmakla birlikte, kontrol edilen yabancı kurum faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması durumunda söz konusu zararların Türkiye'de elde edilecek kurum kazançlarından indirilmesi mümkün değildir.

7.7.8. Dolaylı Olarak Kontrol Edilen Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi

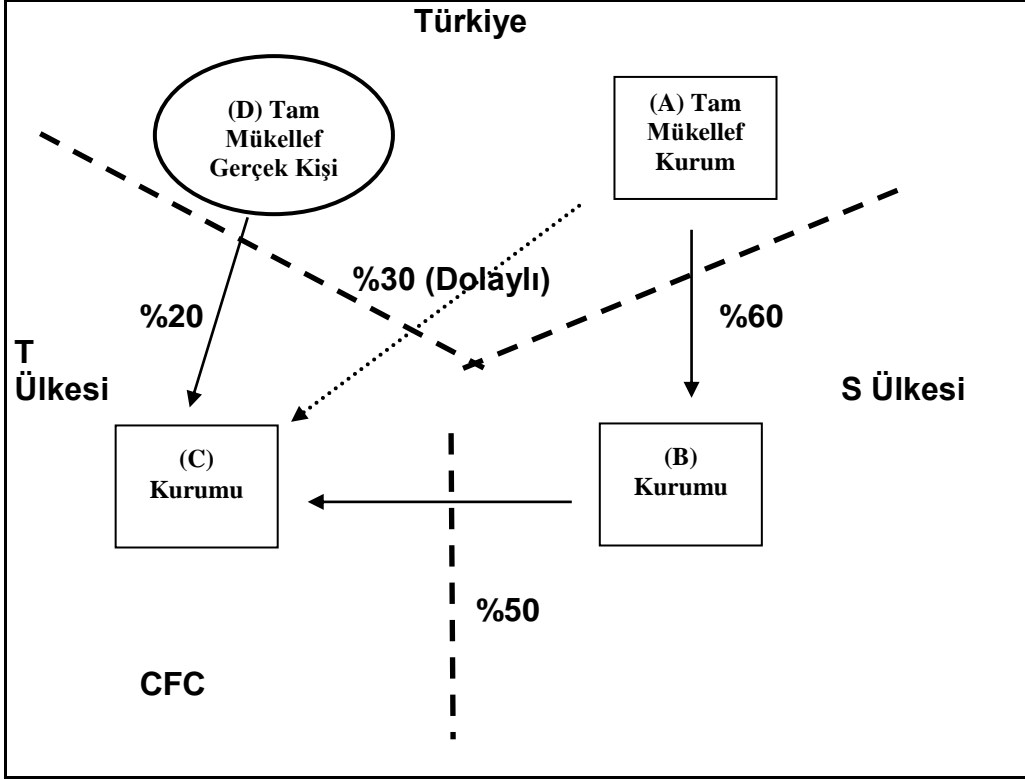
Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde yer alan "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılması, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlar gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak kontrol ettikleri kurum kazançları Türkiye'de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Bu hususla ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak ($100 \times 50 = 50$) %50 oranında iştirak ettiğinden (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

¹⁴⁶ 5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin (1/b) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararları kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi için; faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.



Örnek 2: Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %60 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. (C) Kurumunun %20 hissesi ise yine Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi (D)’ye aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak (60×50) %30 oranında iştirak etmektedir. Diğer taraftan, gerçek kişi (D)’nin de (C) Kurumuna doğrudan %20 oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, (A) Kurumu ve gerçek kişi (D)’nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %50 olduğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.



8. MADDE 8: İNDİRİLECEK GİDERLER

İndirilecek giderler

Madde 8- (1) Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllardan indirebilirler:

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; 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.

2) Kazanılmamış prim karşılıkları; 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 retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi

uygulanabilir.

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

4) Deprem hasar karşılıkları; 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 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

5) Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

8.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinde özetle; kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde ifa ettikleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri hasılatlarından G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan giderleri tenzil etmek suretiyle safi kurum kazancına ulaşacaklardır. Ancak, K.V.K.'nın 8. maddesinde ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükelleflerin madde metninde yer alan giderleri ayrıca indirebileceği hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde yer alan kurum kazancının tespitinde hasılattan indirim konusu yapılabilecek giderler, 5422 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinde hüküm altına alınan giderler ile birkaç fark dışında aynıdır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kurum kazancının tespitinde hasılatlarından indirim konusu yapabilecekleri giderlere ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır. Daha sonra ise, kurumlar vergisi mükelleflerinin G.V.K.'ya göre kurum kazançlarından indirebilecekleri giderlere ilişkin özet açıklamalar yapılacaktır.

Açıklamalara geçmeden önce bir hususu belirtmekte fayda vardır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde hüküm altına alınan ve aşağıda açıklanacak olan giderleri, iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla kazanç elde eden, başka bir deyişle ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar da kurum kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Ayrıca, dar mükellef kurumların,

kurum kazançlarının tespitinde dikkate alamayacakları bazı giderlere aynı Kanunun 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer verilmiştir. Söz konusu giderlere ilişkin açıklamalara kitabımızın ilgili bölümünde yer verilecektir.

8.2. MENKUL KIYMET İHRAÇ GİDERLERİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1) numaralı fıkranın (a) bendine göre, ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasıllattan indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tecil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri örnek olarak saymak mümkündür.

Madde kapsamına giren giderler tek tek sayılmayarak, menkul kıymet ihracında ortaya çıkabilecek farklı giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasının önüne geçilmiştir.

Söz konusu bent hükmünde 5422 sayılı K.V.K.'ndan farklı olarak "*Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri*" ifadesi yerine "*Menkul kıymet ihraç giderleri*" ifadesi kullanılarak hisse senedi ve tahvil dışında kalan menkul kıymetlerin ihracı sırasında oluşacak giderlerin de kurum kazancından indirilmesine imkan verilmiştir.

8.3. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenleme ile kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi bir takım kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesine imkan sağlanmaktadır.

Bilindiği üzere kuruluş ve örgütlenme giderleri, Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler olarak tanımlanmıştır.

5422 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinin (2) numaralı fıkrasının parantez içi hükmünde, bu giderlerin aktifleştirildiği takdirde bunların Vergi Usul Kanunu gereğince belirlenecek değeri üzerinden ayrılacak amortismanların gider olarak dikkate alınabileceği belirtilerek kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan gider yazılmaları ile amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda kurumlar vergisi mükelleflerine seçimlik hak tanınmıştı. Ancak, söz konusu parantez içi hükme 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (b) bendinde yer verilmemiştir. Bu durum akıllara kuruluş ve örgütlenme giderleri açısından 5422 sayılı K.V.K.'da tanınan seçimlik hakkın ortadan kalkmış olabileceğini getirmektedir. Ancak, kanaatimizce kurumlar vergisi mükelleflerinin bu seçimlik hakkının yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de devam etmesi gerekmektedir. Çünkü, yapılan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği yönündeki hüküm V.U.K.'da halen mevcuttur. Mükellefler kuruluş ve örgütlenme giderlerini V.U.K. hükümlerine göre itfa

edebilecekleri gibi 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 1/b bendi hükmüne göre doğrudan gider olarak da dikkate alabileceklerdir.

Mükellefler kuruluş ve örgütlenme giderlerini amortisman yoluyla itfa etmeyi tercih etmeleri halinde doğrudan gider yazma hakkını kullanamayacaklardır. Ancak, aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderlerinin (beş yıllık süre dolmadan kurumun faaliyetinin sona ermesi veya amortismanına tabi tutulmamış kısmının devri durumunda) üzerinden amortisman ayrılmamış bulunan kısmı direkt olarak gider yazılabilir. Bu haller dışında aktifleştirme tercihi kullanıldıktan sonra, bu tercihten vazgeçilerek kuruluş ve örgütlenme giderlerini kurum kazancından indirmek mümkün olamayacaktır.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerine örnek olarak şunları verebiliriz.

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konulması halinde, aynı sermaye ile ilgili ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler,
- Hisse senedi tab ve çıkarma giderleri,
- İşçi ve personelin eğitim giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Tanıtma ve reklâm giderleri,
- Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetin başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler.

8.4. GENEL KURUL TOPLANTILARI İÇİN YAPILAN GİDERLERLE, BİRLEŞME, FESİH VE TASFİYE GİDERLERİ

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, sermaye şirketlerinin genel kurulları adi veya fevkalade olarak toplanır. Adi toplantı her hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde ve yılda en az bir defa olmak üzere gerçekleştirilir. Yılda birkaç kez kazanç dağıtımında bulunan şirketlerde her dağıtım için genel kurul toplantıya çağrılır. Kooperatiflerde ise genel kurul, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda öngörülen şekil ve sürelerde toplanır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 1/c bendinde, genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmış olup bu giderler, ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Ayrıca birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye aşamasında yapılan kuruluş ve örgütlenme niteliğindeki giderler de kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, hissedar ve ortakların toplantıya katılmak için yaptıkları giderler ile yemek ve kokteyl gibi özel ikram giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan hasılatından indirilebilecek birleşme ve fesih giderleri, münfesihi kurumlardaki giderleri kapsar. Bu giderlerden birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılanlar, kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğindedir. Çünkü, birleşilen

veya devir alan kurumda yapılan bu giderler işlerin devamlı olarak genişletilmesine yöneliktir. Dolayısıyla, bu türden giderler kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilerek K.V. K.'nın 8. maddesinin 1/b numaralı bendi çerçevesinde gider olarak dikkate alınır ya da Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesi uyarınca aktifleştirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilir.

8.5. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KOMANDİTE ORTAĞIN KÂR PAYI

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancının komandite ortaklara düşen pay dışında kalan kısmıdır. Komandite ortakların şirket karından aldıkları pay, G.V.K.'nın 37. maddesi hükmü gereğince şahsi ticari kazanç hükmündedir. Komandite ortakların sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten aldıkları kar payları, ilgili bulunduğu hesap döneminin son günü itibarıyla elde edilmiş olduğundan, hesap dönemini takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir.

Bu nedenle, 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 1/ç bendinde, 5422 sayılı K.V.K.'da olduğu gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağa düşen kar payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmış ve böylelikle mükerrer vergilemenin de önüne geçilmiştir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin hesap dönemi faaliyetlerinin zararla sonuçlanması halinde, bu zararın komandite ortaklara isabet eden kısmı, bu ortakların kendi ticari kazançlarından mahsup edilir. Komanditer ortaklara isabet eden kısım ise sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tarafından mahsup edilir.

8.6. KATILIM BANKALARINCA KATILMA HESABI KARŞILIĞINDA ÖDENEN KÂR PAYLARI

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 3. maddesinde "Banka" kavramının; mevduat bankaları ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını ifade ettiği, geçici 3. maddesinde ise halen faaliyette bulunan özel finans kurumlarının, bir yıl içerisinde ticaret unvanlarını katılım bankası ibaresini de kapsayacak şekilde değiştirmek zorunda oldukları, 169. maddesinde ise özetle; diğer kanunlarda mülga 3182 sayılı Bankalar Kanunu ve bu Kanunla yürürlükten kaldırılan 4389 sayılı Bankalar Kanununa yapılan atıfların bu Kanunun ilgili maddelerine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı K.V.K. ile de katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

Bilindiği gibi, 5422 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinde, "*Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları*"nın kurum kazancından indirilebileceği belirtilmişti. 5520 sayılı K.V.K.'nın da hükümet tarafından hazırlanan ve Plan ve Bütçe Komisyonu'na gönderilen halinde de "*faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları*"nın da kurum kazancından indirilebileceği belirtilmişti. Ancak, Plan ve Bütçe

Komisyonu'nda yapılan görüşmeler sırasında, “*faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları*” ifadesi bent metninden çıkarılmış ve sadece, katılım bankalarının katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarının kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

Katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

8.7. SİGORTA TEKNİK KARŞILILARI

5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin 1/e bendinde, sigorta ve reasürans şirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait bazı teknik karşılıkların, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin gerekçesi ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca söz konusu indirim şu şekilde gerçekleştirilecektir.

8.7.1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları

5520 sayılı K.V.K.'nın 1/e bendinin (1) numaralı alt bendinde, muallak hasar ve tazminat karşılıklarına yer verilmiştir. Bu karşılıklar, 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 bedellerinden kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardır.

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 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 tazminat 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 muhammen bedeli üzerinden muallak hasarlar tazminat karşılığı şeklinde geçici bir hesap açılarak tahakkuku ve ödemesi ileriki dönemlerde yapılacak tazminatlar, giderlere intikal ettirilir. Bu hükümde 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 izah konusu hüküm işlerliğini, hasar meydana gelmiş olduğu halde bununla ilgili ödenecek tazminatın tutar itibarıyla kesinleşip tahakkuk etmediği hallerde bulur.

Anılan bentte yapılan bir düzenleme ile de gerçekleşmiş ancak, sigorta şirketine henüz rapor edilmemiş olan hasar ve tazminat bedellerinden, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutarlarının, muallak hasar karşılığı kapsamında indirim yapılması sağlanmaktadır.

8.7.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları

Bu karşılıklar, 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. Bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

Sigorta ve reasürans şirketlerine münhasır olmak üzere, kurum kazancından, anılan bent hükmüne istinaden karşılık ayrılabilmesi suretiyle istisnai bir uygulamaya yer verilmiştir. Buna göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin, tahakkuk esasına göre tespit ettikleri kurum kazançlarından, kazanılmamış prim karşılıklarını ayrıca indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; kesilen poliçe tutarının 100 birim, 2006'ya isabet eden gün sayısının 219, 2007'ye isabet eden gün sayısının 146, ödenen komisyonun da 20 birim olması halinde, kazanılmamış prim karşılığı (KPK):

$$(100 - 20 =) 80 \text{ birim} \quad [(80 \times 146)/365 =] 32 \text{ birim olarak hesaplanacaktır.}$$

Buna göre,

2006 yılında gider yazılacak tutar; 20 birim komisyon gideri doğrudan gider,

Toplam 32 birim KPK olmak üzere,
52 birimdir.

Dolayısıyla, 2006 yılı net geliri $[100 - (20+32)=]$ 48 birim olacaktır.

2007 yılında ise 32 birim Kazanılmamış Prim Karşılığı gelire intikal ettirilecektir.

	K/Z		KPK (Pasif Hesap)	
Komisyon	20	100 Prim		32
KPK	32			

Cari yıl gelirlerinin bir kısmının, karşılık olarak ayrılmak suretiyle izleyen yıla devredilmesi uygulaması sadece sigorta ve reasürans şirketlerince yapılabileceğinden, sigorta acentelerinin, bu hükme istinaden komisyon gelirlerini gün esasına göre tespit ederek ilgili oldukları dönemde gelir yazabilmeleri imkanı bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, sigorta acentelerince sigorta komisyon gelirlerinin tamamının tahakkuk ettiği dönemde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Sigorta şirketlerince ödenen komisyon giderleri de yukarıdaki örnekte olduğu gibi tahakkuk ettiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

8.7.3.Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar

5520 sayılı K.V.K.'nın 1/e bendinin (3) numaralı alt bendinde, hayat sigortalarında matematik karşılıklar düzenlenmiştir. Bu karşılıkların her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacağı belirtildikten sonra, bunların gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faiz ve kâr paylarının giderler arasında gösterilemeyeceği belirtilmiştir.

Sigortacılıkta 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 istatistiki veriler dikkate alınarak hesaplanır. Bunlar sigorta teknik ihtiyatları içinde özel bir yer tutar. 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 olursa da matematik karşılıklar genellikle faizi vergiye tabi olmayan devlet tahviline ya da hazine bonosuna yatırılır. Kendine ait giderleri olan bu karşılıkların yukarıdaki alanlara yatırılmak suretiyle vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi şeklinde değerlendirilmesi, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesini gerektirmektedir. Bu durum, madde metninde "Matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez" hükmüyle sağlanmaktadır.

8.7.4. Deprem Hasar Karşılıkları-Dengeleme Karşılıkları

Deprem hasar karşılıkları, kurumlar vergisi uygulamasında indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Bu karşılıklar, yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşmaktadır.

Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesine göre, sigorta ve reasürans şirketleri yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında aldıkları ve kendi saklama paylarında kalan primlerle bu primlerin net gelirlerini onbeş yıl süre ile deprem hasar karşılığı olarak ayırmak zorunda olup deprem hasar karşılıkları ayrılmasına esas primler ve prim gelirlerinin hesaplanma usulleri ile karşılık oranı Hazine Müsteşarlığınca belirlenmektedir.

26.12.1994 tarih ve 22153 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliği’nin . maddesinde, sigorta ve reasürans şirketlerinin, yıl sonu itibarıyla yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verdikleri deprem teminatı karşılığında yazdıkları ve kendi saklama paylarında kalan primlerin üçte birini ödenen komisyon ve diğer masraf payı olarak düştükten sonra kalan tutarın %50’sini 15 yıl süre ile deprem hasar karşılığı olarak ayıracakları; bu hesapta toplanan fonları, taşınmazlar hariç olmak üzere 19 uncu maddede belirtilen kıymetlere yatıracakları; verilen deprem teminatı nedeniyle ödenen hasar ve tazminatları ise deprem hasar karşılıklarından düşecekleri hükmü bulunmaktadır.

Sigorta Murakabe Kanunu’nda deprem hasar karşılığının öngörülmesindeki amaç, büyük hasarlara yol açan depremlere karşı, sigorta ve reasürans şirketlerinin saklama paylarında kalan deprem teminatları nedeniyle hazırlıklı ve ihtiyatlı olmaları için saklama paylarında kalan primler ile bunların net gelirlerinin karşılık olarak ayrılması; diğer bir deyişle, bu primlerin ve net gelirlerinin ticari kârın tespitinde ve dolayısıyla kâr dağıtımından hariç tutulmasını sağlayarak şirket içinde kullanılmaya hazır bir fon olarak tutulmasını temin etmektir.

Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmeyecektir. Deprem hasar karşılıklarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasına ilişkin olarak deprem primleri üzerinden öncelikle deprem hasar karşılığının ayrılması, deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden kazanılmamış prim karşılığının hesaplanması gerekmektedir.

Örneğin; yangın ve mühendislik dallarında verilen deprem teminatına ilişkin primin 100 birim, ayrılması gereken asgari deprem hasar karşılığının brüt deprem priminin %6’sından az olmayacağı ve deprem teminatına ilişkin primin 2006 yılına ilişkin gün sayısının 183 olduğu varsayıldığında,

A	Yazılan brüt deprem primi	100,00
B	Reasüröre devredilen deprem primi	90,00
C	Saklama payında kalan deprem primi (A-B)	10,00
D	Masraf payı mahsubu [C x (1/3)]	3,33
E	Kalan	6,67
F	Hesaplanan DHK (E x 0,5)	3,33
G	Asgari DHK (A x 0,06)	6,00
H	DHK hesabına intikal ettirilen ve gider yazılarak matrahtan indirilecek prim (F ve G’ den büyük olanı)	6,00

Deprem primleri üzerinden hesaplanarak gider yazılacak net (Saklama payında kalan) kazanılmamış prim karşılığı

I	Saklama payında kalan deprem primi	10,00
J	DHK hesabına intikal ettirilen ve gider yazılarak matrahtan indirilecek prim (F ve G' den büyük olanı)	6,00
K	Kalan (I-J)	4,00
L	Deprem primleri üzerinden ayrılacak net (saklama payında kalan) kazanılmamış prim karşılığı	2,00
M	2006 yılına ilişkin indirilecek toplam gider (H+L)	8,00

olacaktır. (Hesaplamalarda komisyonlar ihmal edilmiştir.)

Öte yandan 03.06.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamakta olup anılan Kanunla sigorta ve reasürans şirketlerince "Dengeleme karşılığı" adı altında yeni bir karşılık ayrılabilmesine imkan sağlanmaktadır. 5766 sayılı Kanununun 20. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (4) numaralı alt bendinde yapılan değişiklikle, deprem hasar karşılığı kaldırılarak sigorta ve reasürans şirketlerince dengeleme karşılığı adı altında ayrılan karşılıkların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesine imkan sağlanmış bulunmaktadır.

Buna göre, 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarının sigorta ve reasürans şirketlerince gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 5684 sayılı Kanun uyarınca ayrılan devam eden riskler karşılığı ve ikramiyeler ve indirimler karşılığının sigorta şirketlerince kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır.

8.8. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Yukarıda açıklandığı üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinde özetle; kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde ifa ettikleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri hasılatlarından G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan giderleri tenzil etmek suretiyle safi kurum kazancına ulaşacaklardır.

Biz, bu kitapta esas olarak, 5520 sayılı K.V.K.'yı yorumlamak ve açıklamaya ihtiyaç duyan bazı hükümler üzerinde tartışmalar yapmak istedik. Bu nedenle, öteden beri varolan hükümler gereğince yapılacak işlemler ve uyulacak esaslar üzerinde fazlaca durmak istemiyoruz. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükelleflerinin, G.V.K.'ya göre kurum kazançlarından indirebilecekleri giderlere ilişkin açıklamalar, aşağıda fazla ayrıntıya girmeden yapılmaya çalışılacaktır. Konu hakkında, ayrıntılı

açıklamalara, gerek G.V.K.'ya ilişkin, gerekse 5422 sayılı eski K.V.K.'ya ilişkin yazılan yorum ve uygulama kitaplarından ulaşılabilir.

8.8.1. Genel Giderler

G.V.K.'nın 40. maddesinin (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Yapılan bir harcamanın, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğunun kabul edilebilmesi için öncelikle, harcamanın ticari kazancın elde edilebilmesi veya idame ettirilmesi ile illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir.¹⁴⁷

Genel giderler, yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir. Başka bir anlatımla genel giderler, faaliyete değil ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir. Ancak yapılan bir harcamanın bu kapsamda değerlendirilebilmesi için yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet edinilmemelidir. Yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmesi durumunda amortisman uygulaması söz konusu olacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir harcamanın gider olarak safi kurum kazancından indirilebilmesi için harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde vergiye tabi bulunmayan bir faaliyet için yapılan harcamaların gider olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.¹⁴⁸

Yapılan giderlerin vergi kanunları uyarınca kazançtan indirilebilmesi için gerekli bir diğer şart da söz konusu giderlerin işin mahiyetine uygun bulunması ve işin genişliği ile orantılı olması gereğidir. İşin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen harcamalar genel gider olarak kabul edilmektedir.

Söz konusu giderlere örnek olarak şu harcamaları verebiliriz;

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri,
- İşletme aktifine kayıtlı ve işletmede kullanılan cep telefonu giderleri
- İşyeri kirası,
- İşyerinin, kapıcı, temizlikçi vb. giderleri,
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Sigorta giderleri,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,

¹⁴⁷ ÖZBALCI Yılmaz; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1999, Sayfa:410.

¹⁴⁸ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:234.

Şirketin, hissedarı olduğu arsaya inşa edilecek olan bina giderlerinin kayıtlarına intikali ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 18.06.2003 tarih ve 9372 sayılı muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Bilindiği gibi gelir veya kurumlar vergisine tabi iktisadi işletmelerin aktiflerinde yer alan gayrimenkullere ilişkin bakım, tamir ve temizleme masraflarının kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması söz konusu bulunmakta bunların yanında bina inşasına ve mevcut bulunan binanın iktisadi kıymetini artırıcı eklenti ve benzeri harcamaların ise direkt gider yazılmasına müsaade edilmeyen işlemler olarak, maliyete atılmak suretiyle (aktifleştirilerek) amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu durumda şirketin, hissedarı olduğu arsaya yapılacak bina inşaatına ilişkin masrafların hisselerine düşen kısmının amortismanına tabi tutularak kazançlarının tespitinde Vergi Usul Kanununda belirtilen usul ve esaslar dahilinde indirim konusu yapmaları gerekmektedir.”

Bir şirketten fabrika ve üretim tesislerinin çalışan personeli ile birlikte kül halinde kiralanması halinde bu personele ödenen ücretlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 08.03.2004 tarih ve 2914 sayılı muktezada aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 1. bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, aynı maddenin 2. bendiyle de hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderlerinin, tedavi ve ilaç giderlerinin, sigorta primleri ve emekli aidatının (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olmaları şartıyla) safi kazancın tespitinde gider olarak indirime konu edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununda ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası benimsenmiş olup bir masrafın gider yazılabilmesi için yapılan işle açık bir illiyet bağı aranmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre kül halinde yapılan kiralama kapsamında masrafları (ücret, sigorta primi, tedavi giderleri vb) kiralamayı yapan şirket tarafından karşılanan ancak kiralamayı yapmış olan şirket bünyesindeki personele ait giderlerin kazancının tespitinde bu kapsamda gider olarak intikali mümkün değildir.

Ancak bu giderlerin kiralama bedeli olarak kiralamayı yapmış olduğunuz şirket tarafından fatura edilmesi halinde kazancının tespitinde gider olarak indirime konu edilmesi olanaklı bulunmaktadır.”

Öte yandan promosyon amacıyla verilen iktisadi kıymetlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza aynen aşağıdaki gibidir.¹⁴⁹

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6. maddesinde; “(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38. maddesinde; “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm gereğince, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesindeki giderler, hasılatтан indirim konusu yapılmaktadır.

Promosyon kampanyalarının düzenlenmesindeki amaç şirketlerin dolayısıyla işletmenin ticari kazancının artırılmasıdır. Bu nedenle söz konusu şirketin sembolik bir bedelle veya bedelsiz olarak verdiği malların, “işletmeden çekilen mallar olarak değerlendirilmeyip ürün satışını arttırmak için yapılan reklam harcaması olarak kabul edilmesi gerekir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1. fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği belirtilmiştir. İşletme ile ilgili reklam harcamaları da genel giderler niteliğindedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, adı geçen şirket tarafından belli bir ödeme dönemi boyunca asgari bir fatura değeri garantisi sunan müşterilere sembolik bir bedelle veya bedelsiz olarak teslim edilen yazılım ve/veya donanım bedellerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1 maddesi uyarınca gider olarak kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.”

Aynı Başkanlık tarafından, eğitim için yurt dışına gönderilecek personele için yapılan harcamaların gider yazılıp yazılamayacağı konusunda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.¹⁵⁰

¹⁴⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8-7275-20083 sayılı muktezası.

“Bu hükümlere göre, yurt içinde bulunan öğrencilere verilen burslar gelir vergisinden istisna edilmiş olup;

Eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,

Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrenciler arasından bir yarışma sınavı kazanan kişilerden olması,

Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması durumunda, gider yazılması mümkündür.

Ancak, dilekçenizin incelenmesinden, yurtdışı eğitim ödemeleri şirketiniz personeline yapılacak olması nedeniyle burs olarak değerlendirilemeyecek olup, ücret olarak dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu ücret ödemelerinin ise genel esaslara göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği tabiidir.”

Aşağıda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen çeşitli muktezaların özetlerine yer verilmiştir.

- Genel idare giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesini sağlamak amacıyla yapılması ve belgelendirmek kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla değişik yerlerde ürün tanıtımı ve pazarlamasını yapan şirket personelinin bu mekanlarda işle ilgili olarak yapılan ödemeler dışında buralarda çalışan garson, kahya, barmen....vb. gibi kişilere isteğe bağlı olarak vermiş oldukları bahşişlerin (belgelendirilse dahi) ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu harcamaların gider kaydedilmesi mümkün değildir.¹⁵¹

- Hesap döneminde belirli bir ciroyu aşmaları nedeniyle hediye olarak otomobil teslim alacak firmaların, bu teslim dolayısıyla otomobili bedelsiz olarak teslim edecek..... Şti.'ne ciro primi faturası düzenlemeleri ve otomobilin değerini “679-Diğer olağandışı gelir ve karlar” hesabına dahil etmeleri, otomobili hediye olarak verecek söz konusu şirketin de teslim edeceği otomobil için fatura düzenlemesi gerekir. Ciro primleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan genel giderlerden olup, bu giderlerin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.¹⁵²

¹⁵⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8-7232-17420 sayılı muktezası.

¹⁵¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14/6925-2454 sayılı muktezası.

¹⁵² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 22.03.2006 tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-14-4969 sayılı muktezası.

- Üyeliği zorunlu bulunan uluslararası meslek birliğine ödenen üyelik aidatlarının, sorumluluk ve riskin dağıtılması amacıyla ödendiği kabul edilerek, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması nedeniyle, kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.¹⁵³

8.8.1.1. Temsil ve Ağırlandırma Giderleri

İşletmelerin mevcut veya muhtemel müşteri, firma, yönetici veya temsilcilerine, fiilen karşılıksız ancak, özünde karşılık bekleyerek sundukları hizmet bedelleri temsil ve ağırlandırma giderleri adı altında genel gider olarak değerlendirilir. Bu tür harcamaların genel özelliği, yapılan harcamaların muhatabının işletme ile ticari bağlantısı olan veya olması muhtemel olan kişi veya firmalar olmasıdır. Ancak, bu giderle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki illiyet bağının açıkça kurulabilmesi gerekir.

Temsil ve ağırlandırma giderleri için önemli bir diğer husus, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile işletme sahibi veya sahiplerinin kişisel tercihlerine bağlı olarak harcama yapılması arasındaki ayırımın güç olmasıdır. Bu nedenle, bu kapsamda değerlendirilecek her giderin işle ilişkisi izah edilebilmelidir.¹⁵⁴

8.8.1.2. Götürü Gider Uygulaması

Ticari kazancın tespitinde bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın V.U.K.'da yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kaidenin ticari kazançlar açısından istisnasına G.V.K.'nın 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri **hasılatlarının binde beşini** (% 05) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Görüldüğü üzere, götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işle ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkanını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle, götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Buna karşılık götürü gider uygulamasından yararlanma açısından yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı aranmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise götürü gider uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek

¹⁵³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 12.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7108-11380 sayılı muktezası.

¹⁵⁴ KÜÇÜK, Muzaffer; 2003 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2004, Sayı:136, Sayfa:30.

suretiyle yapılması gerekliliğidir. Maliye Bakanlığı'nın bu yöndeki görüşüne paralel yargı kararları da bulunmaktadır.¹⁵⁵

8.8.2.1.1. Götürü Gider Uygulamasından Yararlanacak Mükellefler

Götürü gider uygulamasından ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik, hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan (dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil olmak üzere) gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin, götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılat Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir.

8.8.2.1.2. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hasılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar ile konuya ilişkin diğer açıklamalar 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmış bulunmaktadır. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde her bir faaliyet türü itibariyle hasılat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatının götürü gider tutarının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat hasılatı döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimleri, Türkiye'deki konsolosluklara diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimleri, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimleri, uluslararası ihaleye

¹⁵⁵ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:227.

Çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasılat ile transit ticarettten sağlanan hasılatın götürü gider tutarının tespitinde ihracat hasılatı olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bu Şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması götürü gider uygulaması açısından önem arz etmemektedir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farkları ise bu uygulamada dikkate alınmayacaktır.

Bilindiği üzere ihracata konu edilen mallar, FOB teslim Şartının yanı sıra CF veya CIF teslim Şartı ile de yapılabilir. CF satış bedeli mal bedeli ile birlikte navlun bedelini; CIF satış bedeli ise bunlara ilaveten sigorta bedelini kapsamaktadır. İhracatçı taŐımayı bizzat kendisi gerçekleŐtirebileceėi gibi Türk Lirası veya döviz karşılığında diğer gerçek ve tüzel kişilere de yaptırabilir. İhracatçının CF veya CIF teslim Şartı ile ihracatta; taŐımayı döviz karşılığında başka kurum ve gerçek kişilere yaptırması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Başka bir deyişle, taŐımanın başkasına döviz karşılığı yaptırıldığı durumda ihracatın FOB, CF veya CIF teslim Şartı ile yapılmış olmasına bakılmaksızın azami götürü gider tutarı, FOB satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Nakliyenin bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya Türk Lirası karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yaptırılması durumunda ise ihracatçı götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hasılat tutarını dikkate alacaktır. Öte yandan, taŐımayı Türk Lirası karşılığında gerçekleştiren nakliyecinin, bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanması söz konusu değildir.

Dahilde işleme rejimi çerçevesinde ithal edilen, ham ve yarı mamül maddelerin Türkiye'de bir işlem gördükten sonra ihracatından sağlanan döviz hasılatı da diğer ihracat Őekillerinde olduğu gibi götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

- İhraç Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat

194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde bu ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından, ihracatçı ve ihracatçıya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yararlanacağı belirtilmişti.

Danıştay 4. Dairesi, 17.3.1999 tarih ve E: 1998/594 K: 1999/1152 sayılı kararı ile, G.V.K.'nın 40. maddesinin (1) numaralı bendinde düzenlenen götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğinden bahisle, ihraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirterek 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin yukarıda açıklanan bölümünün iptaline karar vermiş olup, bu karar kesinleşmiş bulunmaktadır.

Buna göre, ihracatı gerçekleştirenler, ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır. İhracatçıya ihraç kaydı ile mal teslim edenlerin ise götürü gider uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir.

- Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. Yurt dışı taşımacılık ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır.

- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, bu mahiyetteki işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami götürü gider tutarı, mükellefin döviz cinsinden inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

8.8.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Primi vb. Giderleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin (2) numaralı bendinde; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderlerinin, tedavi ve ilaç giderlerinin, sigorta primleri ve emekli aidatlarının (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ve 27. maddede yazılı giyim giderlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinde, kuruma **ödenmeyen SSK primlerinin** gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider

olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (2) numaralı bendinin parantez içi hükmünde de "ödenen" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre, hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın SSK primlerinin ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, 174 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde özetle Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda bu primlerin dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

8.8.3. İşle İlgili Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin işle ilgili olmak şartıyla; sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödedikleri zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Örneğin, işletmenin kadrolu işçisinin işletme sahibine ait yazlık evin ve deniz kıyısının düzenlenmesinden sonra, arabayla trafik kazasına sebebiyet vermesi sonucunda ödenen, maddi ve manevi tazminat tutarlarının gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir.¹⁵⁶

Aynı şekilde, şirketin şoförünün servis otobüsü ile işçileri taşıdığı sırada yapmış olduğu trafik kazası neticesinde yaralanan üçüncü bir kişiye yapılan tazminat mahiyetindeki ödemelerin, işle ilgili olmadığından ayrıca işle ilgisi olsa bile mahkeme kararına dayalı olarak yapılmadığından kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.¹⁵⁷

İstanbul Defterdarlığı tarafından bu konuya ilişkin olarak verilen 10.06.2003 tarih ve 8994 sayılı muktezada şu görüşlere yer verilmiştir.

"Fason imalat ile uğraşan bir firmada yangın çıkması sonucu fason dikim işini yaptıkları diğer firmaya ait emtianın zarar görmesi nedeniyle karşı firmanın zararını tahsil ettiği sigorta şirketine yapacağınız ödemelerin, olayda kusurlu bulunmanız nedeniyle kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (3) numaralı bendinde geçen mukavelename kavramı, şirketin faaliyet konusuna göre akdedilen iş mukavelelerini kapsar.¹⁵⁸ Başlangıçta yapılmamış, sonradan yapılan sulh anlaşması gereği ödenen tazminatların, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

İşle ilgili ilama dayanılarak ödenen tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Madde metninde yer alan ilam kavramı, ödeme emri

¹⁵⁶ Danıştay 3. Dairesinin 12.11.1991 tarih ve E:1989/2390, K:1991/2827 sayılı Kararı, ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Kurumlar Vergisi Rehberi, 2. Baskı, Sayfa: 115.

¹⁵⁷ İstanbul Defterdarlığı'nın 12.06.2003 tarih ve 9138 sayılı muktezası.

¹⁵⁸ Danıştay 4. Dairesinin 16.04.1973 tarih ve E:1972/1833, K:1973/2019 sayılı Kararı, ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Kurumlar Vergisi Rehberi, 2. Baskı, Sayfa: 115.

niteliğindeki ilamlardır. Örneğin zarar tespitine yönelik mahkeme kararları bu anlamda ilam kabul edilerek ödenen tazminat gider yazılamaz.¹⁵⁹

Diğer taraftan, sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin (5) numaralı bendinin de dikkate alınması gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun, gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41. maddesinin (5) numaralı bendinde özetle her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai anlamda tazminat sayılmaz.) kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Ancak, anılan bendin parantez içi hükmünde de belirtildiği üzere, akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz ve dolayısıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.¹⁶⁰

Kurumun faaliyetlerinin ifa edilebilmesi amacıyla gayrimenkul kiralamak amacıyla başka bir firmayla yaptığı kira sözleşmesinde belirlenen süreye uymaksızın erken tahliye edilen gayrimenkul için ödenen tazminatın akitten doğması nedeniyle ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.¹⁶¹

Örneğin, yayıncı kuruluştan temin edilen futbol maçı özetlerini, belirlenen süreden daha fazla süre ile yayınlayan televizyon şirketinin bu fiili nedeniyle ödediği tazminatın kendi kusurundan kaynaklandığı için kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir başka muktezada¹⁶² konu Borçlar Kanunu'nda düzenlenen, "istihdam edenlerin sorumluluğu" hükümleri ile birlikte değerlendirilmiştir. Söz konusu muktezada yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

"Dayanıklı Tüketim Malları satışı işi ile iştigal ettiğinizi, satışını yaptığınız ürünün teslim etmek üzere şirkete ait araçla yola çıkan sigortalı çalışanınızın bir kişiye çarpması nedeniyle kişinin ölümüne sebep olduğu belirtilerek şirketçe mahkeme kararına istinaden ödenen tazminatın kurum matrahından gider olarak indirilip indirilmeyeceği hususu sorulmaktadır.

.... Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 40. maddesinin 3. bendinde: "İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar"ın safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁵⁹ Danıştay 4. Dairesinin 03.10.1979 tarih ve E:1979/48, K:1979/2429 sayılı Kararı, ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Kurumlar Vergisi Rehberi, 2. Baskı, Sayfa: 115.

¹⁶⁰ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:236.

¹⁶¹ İstanbul Defterdarlığı'nın 12.06.2003 tarih ve 9220 sayılı muktezası.

¹⁶² İstanbul Defterdarlığı'nın 03.06.2004 tarih ve 7719 sayılı muktezası.

Diğer taraftan, aynı Kanun'un gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili 41. maddesinin 5. bendinde, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenlerin Mesuliyeti" başlıklı 55. maddesinde:

Başkalarını istihdam eden kimse, maiyetinde istihdam ettiği kimselerin ve amelesinin hizmetlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zarardan mesuldür. Şu kadar ki böyle bir zararın vuku bulmaması için hal ve maslahatın icabettiği bütün dikkat ve itinada bulunduğunu yahut dikkat ve itinada bulunmuş olsa bile zararın vukuuna mani olamayacağını ispat ederse mesul olmaz.

İstihdam eden kimsenin, zâmin olduğu şey ile zararı ika eden şahsa karşı rücu hakkı vardır" hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi işletme sahibinin şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider yazılamayacaktır.

Bu durumda, firmanız aktifinde kayıtlı nakil vasıtanızın kaza yapması nedeniyle, kazada zarar gören tarafa mahkeme ilamına dayanarak yaptığınız ödeme, aracın yola çıkmadan önce noksanlıklarının ve bakımının tam olarak yapılmış olması, eksikliğinin bulunmaması, sürücünün ehliyetinin bulunması ve taşıtın fenni muayenelerinin yapılmış olması şartları dahilinde Borçlar Kanununun 55. maddesi uyarınca kusursuz sorumluluk kapsamında değerlendirilerek gider olarak kayıtlarımızda gösterilebilecektir."

Ayrıca, bu bent hükmü çerçevesinde mükellefler daha önce ilgili kurumla imzalamış oldukları abonelik sözleşmeleri çerçevesinde elektrik, su, doğalgaz ve telefon ücretlerini zamanında ödemedikleri takdirde doğan gecikme cezalarını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Ayrıca, bu zamların vade farkı olarak değerlendirilerek kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması da mümkündür.

Konuyla ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus ise söz konusu zarar, ziyan ve tazminatların **mutlaka ödenmiş olması** gerekliliğidir. Uygulamada, mükelleflerin bu zarar, ziyan ve tazminatları tahakkuk ettiği dönem itibariyle gider olarak dikkate aldıkları görülmektedir. Oysa madde metninde açıkça ödemedi bahsedildiği için tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş zarar ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

İşletme sahibinin kusuru nedeniyle, gider yazılamayacak tazminatlar hakkında Maliye Bakanlığı özgelere ve yargı kararlarında yer alan bazı örnekler aşağıdaki gibidir.

- Kanunların aradığı niteliklere sahip olmadığı halde, işletme sahiplerince, istihdam edilen sürücünün neden olduğu kaza ile ilgili olarak ödenen tazminat,

- Kanunlar gereği trafiğe çıkması yasak olan bir aracın kazaya sebebiyet vermesi nedeniyle ödenen tazminat,
- Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına dayanarak ödenen tazminat,
- İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat,
- Çalışmakta iken meslek hastalığı veya geçirdiği iş kazası sonucu emekliye ayrılan işçiler ve bunların ölümünü müteakip de varisleri tarafından açılan davalarla ilgili olarak verilen kararda müessesenin kusurlu bulunarak tazminat ödemeye hükmolunması durumunda, mahkeme kararına göre işçilere ödenen tazminatın müessesenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden kısmı.¹⁶³
- Mülkiyeti Hazine'ye ait gayrimenkulün tarafınızdan işgal edilmek suretiyle tasarrufunuza geçirilmek karşılığında Dairesi Başkanlığı'nca Komisyon Kararına istinaden gayrimenkulün kullanılması kaydıyla sağlanmış olan menfaatin parasal karşılığı olarak takdir edilip tahakkuk ettirilen ecrimisilin kişisel kusurunuzdan doğduğundan kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.¹⁶⁴

8.8.4. Seyahat ve İkamet Giderleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin (4) numaralı bendine göre, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Kanunda işin genişliği ile orantının nasıl saptanacağı, hangi ölçüler içinde yapılan seyahat ve ikamet giderinin işle orantılı olduğunun kabul edileceği konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Her işletmenin faaliyet konusuna, işin hacmine ve seyahati gerektiren işin niteliğine göre bu ölçünün aranması gerekir.

Seyahat giderinin ticari kazançtan indirilebilmesi için işle ilgili olduğunun açık olması veya işletme sahiplerince bunun tevsik edilmesi gerekir. İşle ilgisi açık olmayan seyahat giderlerinin kurum kazancının tespitinde gayri safi hasıllattan indirim konusu yapılması mümkün değildir.¹⁶⁵

Diğer taraftan verilen çeşitli yargı kararlarına göre; seyahatin meslek örgütlerince düzenlenmiş olması, bu seyahatin işle ilgili olduğunu göstermez. Bu nedenle meslek örgütlerince düzenlenmiş olsa dahi turistik amaçlı ve işle ilgisi olmayan seyahat masraflarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

¹⁶³ ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Kurumlar Vergisi Rehberi, 2. Baskı, Sayfa: 128.

¹⁶⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 28.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7050-8367 sayılı muktezası.

¹⁶⁵ Danıştay 13. Dairesinin 20.06.1976 tarih ve E:1976/39, K:1976/2244 sayılı Kararı.

8.8.5. Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (5) numaralı bendinde kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin, kurum kazancının tespitinde gayrisafi kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, kasko sigortası ve benzeri cari giderlerdir.

Hem şahsi hem de ticari işlerde müştereken kullanılan taşıtların gider ve amortismanlarının kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aracın işletmenin aktifine alındığı tarihten itibaren, şahsi işlerde kullanılmamak ve sadece ticari işletme işlerinde kullanılmak şartı ile gider ve amortismanlarının kazançtan düşülmesi mümkündür.¹⁶⁶

8.8.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (6) numaralı bendi hükmü uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçlar gider olarak hasıllardan indirilebilir. Bu giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu vergi, resim ve harcın işletmeyle ilgili muamelelere ilişkin olması gerekir. Aksi takdirde işletme ile ilgili olmayan bu nitelikteki giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Her ne kadar anılan bentte yer alan ifadelerden **Motorlu Taşıtlar Vergilerinin** gider yazılabileceği sonucu ortaya çıkmakla birlikte Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca, motorlu taşıtlardan sadece (II) sayılı tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri, kamyon, kamyonet, çekici, v.b. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gider yazılabilecek, bunun dışında kalan (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek: binek otomobili, panel vb.) için ödenen motorlu taşıt vergileri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.¹⁶⁷

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesi hükmü uyarınca taşıt alım vergilerinin taşıtın maliyet bedeline intikal ettirilmesi ya da genel giderler arasında gösterilmesi konusunda mükelleflere serbesti tanınmış idi. Ancak, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Taşıt Alım Vergisinin 01.08.2002 tarihinden itibaren kaldırılması ve bu verginin yerine **özel tüketim vergisinin** ihdas edilmesi sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesi hükmünün özel tüketim vergisi açısından da geçerli olup olmayacağı tereddütü hasıl olmuştur. Bu sorun, 5035 sayılı Kanunla giderilmiştir. 5035 sayılı Kanun'un 48/1-c maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ibare değişikliği yapılarak mükelleflerin özel tüketim vergisini de taşıtın maliyetine ilave edebilecekleri ya da doğrudan genel gider olarak dikkate alabilecekleri belirtilmiştir.

¹⁶⁶ İstanbul Defterdarlığı'nın 21.08.2001 tarih ve 5833 sayılı muktezası,

¹⁶⁷ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:240.

138 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, Belediye Gelirleri Kanunu'na göre tahakkuk eden işletmeyle ilgili belediye vergileri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir.

8.8.7. Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (7) numaralı bendi hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Anılan bent uyarınca amortisman giderlerinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesinin tek sınırlaması, amortismanın Vergi Usul Kanunda yer alan oran ve şartlar dahilinde ayrılmış olmasıdır.

8.8.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar da G.V.K.'nın 40. maddesinin (8) numaralı bendi hükmü uyarınca, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, anılan aidatların gider olarak kabul edilebilmesi için; ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Bentte yer alan hükümden de anlaşılacağı üzere, aidatların gider yazılabilmesi için ödenmesi ve işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Sendika aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde ise sadece aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

149 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre; sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatlarının daha sonraki yıllarda ödenmesi halinde ilgili yıl kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

8.8.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

07.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere 4697 sayılı Kanun ile G.V.K.'nın 40. maddesine eklenen (9) numaralı bent ile işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna karşılık gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınan katkı paylarının toplamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yer alan oran ve haddi aşması mümkün değildir. Dolayısıyla işverenlerin, ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı paylarının, kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecek kısmının hesabı esnasında, hizmet erbabının bireysel emeklilik sistemine ödediği ve ücret matrahının tespitinde gider olarak esas aldığı katkı payını da dikkate alması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak (3) numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'nde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu sirkülerde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

G.V.K.'nın 40. maddesinin (9) numaralı bendinde yer alan hüküm işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkan tanımaktadır.

Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği ücretin %10'unu ve yıllık bazda asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı, ücretlinin elde ettiği ücretin %10'unu ve yıllık bazda asgari ücretin yıllık tutarını (Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi) aşamayacaktır.

Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı, **tarafarla serbestçe belirlenebilecektir.**

Örnek: Ücretlinin Kasım 2004 döneminde bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 300 milyon lira olup bu tutarın yarısı işveren tarafından bireysel emeklilik şirketine ödenmektedir. Bu durumda işveren tarafından ödenen bireysel emeklilik sistemi katkı payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

Aylık Brüt Ücret	2.000.000.000
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (ücretli)	150.000.000
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150.000.000
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2004) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	600.000.000
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	5.202.900.000
Brüt Ücretin %10'u	200.000.000
Brüt Ücretin %5'i	100.000.000

Ödenen katkı payı toplam tutarı 300 milyon lira olmasına rağmen brüt ücretin %10'unun 200 milyon lira olması nedeniyle, hem işçi hem de işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 200 milyon lira olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen katkı payı 150 milyon lira Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen tutarın sadece 50 milyon liralık kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (9) numaralı bendi uyarınca indirilemeyen 100 milyon lira ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

8.8.10. Bağışlanan Gıda Maddelerinin Maliyet Bedeli

5035 sayılı Kanununun 12. maddesi ile G.V.K.'nın 40. maddesine 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere (10) numaralı bent eklenmiştir. Anılan bent hükmüne göre; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Maliye Bakanlığı, bent hükmünden aldığı yetkiye dayanarak yayımladığı 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde anılan uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde konu aşığıdaki gibi özetlenebilir.

8.8.10.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların G.V.K.'nın 40. maddesinin (10) numaralı bendi kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu gıda maddelerinin dernek veya vakfa bağışlanmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (10) numaralı bendi kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

8.8.10.2. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği

Gıda bankacılığı kapsamında kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınacak bağışların gıda maddesi niteliğinde olması ve şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılması gerekmektedir. Gıda maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışların gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

8.8.10.3. Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (10) numaralı bendi hükmü çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır.

Ayrıca söz konusu faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur.

8.8.10.4. Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.

8.8.10.5. Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim

Ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (10) numaralı bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7. satırlarına dahil etmek suretiyle beyan edeceklerdir.

Aynı Kanununun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında “indirim KDV” hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) G.V.K.'nın 10. maddesi çerçevesinde kurum kazancından indirim olarak dikkate alınacaktır.

8.8.10.6. 5281 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

5281 sayılı Kanununun 43. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (10) numaralı bendinde yer alan “gıda maddelerinin” ibaresi, 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, “gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin” şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, 01.01.2005 tarihinden itibaren, söz konusu indirimden gıda maddelerinin yanında temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri de faydalanabilecektir. Temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin, kurum kazancından indirilmesinde de yukarıda açıklanan hususlar geçerli olacaktır.

8.9. VERGİ USUL KANUNU GEREĞİNCE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin son fıkrasında mükelleflerin; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, aynı Kanun'un geçici 25. maddesinin (c) bendine 5228 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen (3) numaralı alt bent ile (31.12.2003 tarihli bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere) amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Enflasyon düzeltilmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların da mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

8.10. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU GEREĞİNCE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yüklenilen vergilerin bir kısmının indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiş olup, söz konusu madde hükmü uyarınca indirim konusu yapılamayacak katma değer vergileri şunlardır;

a. Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c. Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde ise mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile mükelleflerce indirilebilecek nitelikte olan katma değer vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu hükmün yorumlanmasından indirilemeyecek katma değer vergisinin gider olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır.

Nitekim, 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, işin mahiyetine göre indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirilemeyecek katma değer vergisi ile ilgili düzenlemelerinin yapıldığı 30. maddesinin (d) bendinde, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. İndirilemeyen bu katma değer vergisini de aynı Kanununun 58. maddesi hükmü gereğince kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate almak hatalı bir uygulama olacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendinde, aslında işletme ile ilgili olmayan katma değer vergilerinin indirim konusu

yapılamayacağı belirtilmiştir. İşletme ile ilgili olmayan bir gider nedeni ile yüklenilen katma değer vergisinin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceğini düşünmek mümkün değildir.¹⁶⁸

Diğer taraftan, 50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmı aşan bölümünün gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Bilindiği gibi, bankalar, katma değer vergisi mükellefi değildirler. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (a) bendinde, vergiye tabi olmayan mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi hükmü gereğince, bankalarca yüklenilen katma değer vergilerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak, 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde;

- Vergiye tabi malların ayın ücret olarak çalışanlara verilmesi ile
- Vergiye tabi malların çeşitli kişi veya kuruluşlara bağışlanması durumunda,

hesaplanan katma değer vergisinin gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Örneğin bir konfeksiyon işletmesinin çalışanlarına elbise hediye etmesi durumunda, işletmenin bu elbiselerin emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplaması ve katma değer vergisi dahil toplam bedeli kayıtlarına gider olarak intikal ettirmesi mümkündür.

8.11. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar ile (II) Sayılı tarifede belirtilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

8.12. HOLDİNG ŞİRKETLERİN GENEL İDARE GİDERLERİNİN BAĞLI ŞİRKETLERE DAĞITIMI

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

¹⁶⁸ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:252.

Holding tarafından bağlı Şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, K.V.K.'nın 13. maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından grup Şirketlerine verilen bu tür hizmetlerin bağlı Şirketlerce gider yazılabilmesi için,

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

Şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı Şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

9. MADDE 9 : ZARAR MAHSUBU

Zarar mahsubu

Madde 9- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi

beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan 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.

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 tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

9.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükellefleri, 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesinde hüküm altına alındığı üzere ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesi uyarınca; geçmiş yıl zararlarını, devir alınan kurum zararlarını, tam bölünme sonucu bölünen kuruma ait zararlarını ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirim konusu yapabileceklerdir. Anılan uygulamalara ilişkin usul ve esaslar, 5422 sayılı K.V.K.'da yer alan usul ve esaslar çerçevesinde, bazı küçük farklılıklar dışında, 5520 sayılı K.V.K.'da da yer almıştır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 9. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri açısından zarar mahsubuna ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanacaktır.

9.2. MADDENİN DAR MÜKELLEF KURUMLAR AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Açıklanacak olan zararlardan, geçmiş yıl zararlarının, ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar tarafından da mahsup edilmesi, K.V.K.'nın 22. maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmüne göre mümkündür. Ancak, devir alınan kurum zararlarının, tam bölünme sonucu bölünen kuruma ait zararların ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların dar mükellef kurumlarca mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

Şöyle ki; devirden söz edebilmek için K.V.K.'nın 19. maddesine göre, devralan kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlar başka bir kurumu devralamazlar ve doğal olarak devralınan kurumun zarar mahsubundan da bahsedemezler.

Öte yandan, aynı maddeye göre, tam bölünme, 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 ile mümkün olabilmektedir. Bu durumda, görülmektedir ki dar mükellef kurum bünyesinde tam bölünmeden söz etmek

mümkün değildir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların, tam bölünme sonucu bölünen kuruma ait zararları mahsup edeceğini düşünmek söz konusu olamayacaktır.

Son olarak, yurt dışı zarar mahsubunun da dar mükellef kurumlar açısından herhangi bir geçerliliği bulunmamaktadır. Nitekim, dar mükellef kurumlar, K.V.K.'nın 3. maddesinde belirtildiği üzere, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilen dar mükelleflerin, yurt dışı faaliyetlerinden oluşan zararların ise mahsup edilmesi düşünülemez.

9.3. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin 1/a bendine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl faaliyetleri sonucu doğan mali zararlarının izleyen dönemlere ait kurum kazancının tespiti esnasında kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabilmeleri mümkündür.

9.3.1. Geçmiş Yıl Zarar Mahsubunun Şartları

Geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından mahsup edilebilmesi için aşağıdaki şartlara uyulması gerekmektedir.

9.3.1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Her Yıla İlişkin Zarar Tutarları Ayrı Ayrı Gösterilmelidir

Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl faaliyetleri sonucu doğan mali zararlarının izleyen dönemlere ait kurum kazancının tespiti esnasında kurumlar vergisi matrahından mahsup edebilmeleri için, öncelikle, ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zarar tutarlarını ayrı ayrı göstermeleri gerekmektedir.

9.3.1.2. Zarar Mahsubu Hakkı 5 Yıl İçinde Kullanılmalıdır

Kurumlar vergisi mükellefleri ancak 5 yıllık süre ile zarar mahsubu imkanına sahiptirler. Bu süre içinde mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararlarının daha sonraki dönemlerde kurumlar vergisi matrahından mahsup edilmesi mümkün değildir. Söz konusu 5 yıllık süre, zararlar sonuçlanan faaliyet döneminde başlar ve müteakip 5. yılın sonunda sona erer. Örneğin 2005 hesap dönemine ait mali zarar, 2006 hesap dönemi kazancından başlanmak suretiyle en son 2010 hesap döneminde elde edilen kurum kazancından mahsup edilebilir. Aynı şekilde 2005 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde ancak 2000 ve daha sonraki dönemlere ait mali zararların indirilmesi mümkün olup, 1999 ve daha önceki dönemlere ait mali zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Geçmiş yıllara ait zararlar, 5 yıllık süre içinde olmak kaydıyla dönem karının mevcut olduğu ilk dönemde mahsup edilmelidir. Dönem karının mevcut olduğu hesap döneminde mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının, sonraki dönemlerde ortaya çıkan dönem kazancından mahsup edilmesi mümkün değildir. Ancak, bu durumda mükellef kurum Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126. maddeleri hükümleri uyarınca

vergi hatası kapsamında bağlı bulunduğu vergi dairesine düzeltme talebi ile başvurabilir.

Konuya ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza aynen aşağıdaki gibidir.¹⁶⁹

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin 1998-2004 Takvim yılları arasında Vergi Dairesinin vergi numarasında kayıtlı mükellefi iken 2005 Takvim yılı ve sonrasında Vergi Dairesi mükellefi olduğu belirtilerek geçmiş yıl zararlarının sonraki yıllarda beyan edecekleri gelirden mahsubunun mümkün olup olmadığı hususu sorulmaktadır.

Konuyla ilgili olarak bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucunda daireden alınan 06.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.80.14/..... sayılı yazının tetkiki ile 1998 ve 2004 Takvim yılları arasında bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğünden alınan07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.80.22/11-....sayılı yazılarında ;aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Mükellef kurum tarafından 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları için 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun Matrah Artırımına İlişkin hükümlerinden yararlanılması nedeniyle aynı Kanunun 7/11. maddesi hükmü gereğince geçmiş yıl zararlarının %50’si 2002 ve takip eden yıllara ait kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararı olarak indirilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinde “Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebilirler.” hükmü yer almış olup; aynı maddenin 7 numaralı bendinde de; “kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların hasıllattan ayrıca indirebilecekleri hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre; mükellef kurum tarafından beyan edilen ticari bilanço karlarından, beyannamede beyan edilmeyen ve indirilmeyen geçmiş yıl zararlarının daha sonra indirilmesi mümkün değildir. Kanun hükmü gereğince geçmiş yıl zararlarının indirilip indirilememesi ihtiyari olduğundan mükellef tarafından verilen kurumlar vergisi beyannamesinde indirilmeyen geçmiş yıl zararları için ihtiyarilik hakkı kullanılarak zararların indirilmeme yolu seçilmiş olmaktadır.

Bu nedenle ticari bilanço karlarından indirilmeyen geçmiş yıl zararlarının daha sonra indirilmesi ve beş yıllık sürenin uzatılması mümkün değildir.

Mükellef kurum tarafından 2003 yılı için verilen kurumlar vergisi beyannamesinin “Vergi Bildirimine” ilişkin tablo VI’da beyan edilen 3.000.000.000.TL. kurumlar vergisi matrahı ile bu matrah üzerinden hesaplanan 900.000.000.TL. kurumlar vergisi mükellefin kendi iradesi ile

¹⁶⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 25.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK Mük-14/7114-14478 sayılı muktezası.

beyan edildiğinden ve geçmiş yıl zararlarını indirmemek sureti ile, ihtiyarilik hakkını seçmiş olduğu anlaşılmaktadır.” denilmektedir.

Buna göre,Vergi Dairesince yapılan işlemde Kanuna aykırı bir durum bulunmamaktadır.”

Öte yandan, birden fazla dönemin zararlar sonuçlanması durumunda, zarar mahsubunda en önceki yıl zararından başlanmak suretiyle mahsup işlemi yapılmalıdır. Zarar mahsubunun azami 5 yıllık süre içinde yapılabilmesinin mümkün olması, en önceki yıl zararının mahsubunu zorunlu kılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, hem mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararları hem de yatırım indirimi imkanlarının mevcut olması durumunda, kurum kazancından öncelikle geçmiş yıl zararlarının mahsup işlemi yapılacaktır. (Yatırım indirimi istisnasına 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere son verilmiş olmakla birlikte, G.V.K.'nın Geçici 69. maddesi uyarınca yatırımcıların 2008 yılına kadar belirli şartlar altında yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanı bulunmaktadır.)

9.3.2. Vergi İncelemesi ve Zarar Mahsubu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar beyan ettikleri dönemler ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda, zarar tutarının daha düşük teşekkül etmesi veya mali karın ortaya çıkmasına neden olan kazanç farkının tespit edilmesi mümkündür. Bu durumda, fazla ve yersiz olarak zarar mahsubunun gerçekleştirildiği hesap dönemi/dönemleri için ilave tarhiyat yapılacaktır. Bu durumda, zarar mahsubunun yapıldığı dönemdeki tarhiyatın türü, zarar beyan edilen dönem için yapılan tarhiyatın türü ile aynı olacaktır. Buna karşılık, zarar beyan edilen dönem için yapılan ilave tarhiyatın kısmen re'sen kısmen de ikmalen olması durumunda ise zarar mahsubunun yapıldığı dönemdeki ilave tarhiyatın türü re'sen olacaktır.¹⁷⁰

Örnek: Özdemir A.Ş., 2004 hesap dönemi faaliyetleri sonucunda 100.000 TL mali zarar, 2005 hesap döneminde 60.000 TL, 2006 hesap döneminde ise 140.000 YTL kazanç elde etmiştir. Mükellef kurum 2005 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde 60.000 TL, 2006 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde ise 40.000 TL tutarında zarar mahsubu yapmıştır.

2007 yılı içinde mükellef kurumun 2004 hesap dönemine ilişkin yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sonucunda 150.000 TL kazanç farkı tespit edilmiş, bunun üzerine oluşan 50.000 TL matrah farkı üzerinden mükellef kurum adına 2004 hesap dönemi için kurumlar vergisi tarh edilmiş ayrıca gecikme faizi hesaplanmış ve vergi ziyai cezası kesilmiştir. Mükellef kurumun 2004 hesap dönemine ilişkin olarak zarar beyan etmiş olmasına rağmen, aslında vergi incelemesi sonucunda söz konusu hesap döneminin mali kar ile sonuçlandığı ve 2005 ile 2006 hesap dönemlerinde yapılan zarar mahsuplarının yersiz olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda mükellef kurumun 2005 hesap döneminde mahsup ettiği 60.000 TL, 2006 hesap döneminde mahsup ettiği 40.000 YTL üzerinden söz konusu dönemler için kurumlar vergisinin tarh edilmesi gerekir. Doğal olarak tarh edilen

¹⁷⁰ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:523.

kurumlar vergisi üzerinden gecikme faizi hesaplanacak ve vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Diğer taraftan zarar beyan edilen dönem ile zarar mahsubunun yapıldığı dönemde uygulanan kurumlar vergisi oranının farklı olması durumunda, bulunan matrah farkı üzerinden kurumlar vergisi hangi oranda tarh edileceği hususunda tartışmalar mevcuttur. Yukarıdaki örnekte bu durumla karşılaşılmaktadır. Nitekim, 2004 hesap dönemi kurumlar vergisi oranı % 30, 2006 hesap dönemi kurumlar vergisi oranı % 20'dir. Bu durumda 2006 hesap dönemi için % 20 oranı dikkate alınarak tarhiyat yapılmalıdır.

- Yapılan Vergi İncelemelerinde Geçmiş Yıl Zararları Dikkate Alınmalı Mıdır?

Vergi incelemesine tabi tutulan hesap döneminin kazançla sonuçlanmış olması ve mükellef kurum tarafından geçmiş yıl beyannamelerinde yer alan zararların dikkate alınmamış olması durumunda, inceleme elemanı tarafından da söz konusu zararlar dikkate alınamayabilecektir. Çünkü, yukarıda açıklandığı üzere, geçmiş yıl zararlarının mahsubu vergi kanunları ile mükelleflere verilmiş bir haktır. Mükellefler bu hakkı kullanıp kullanmamakta serbesttirler. Eğer, mükellefler bu hakkı kullanmamayı tercih etmişlerse, yapılan vergi incelemesi sonucunda da bu hakkın kullandırılması gerektiği düşünülemez.

Vergi incelemesine tabi tutulan hesap döneminin zararlı sonuçlanmış olması ve yapılan inceleme sonucunda ilgili hesap döneminin karla kapanması gerektiği sonucuna ulaşılması halinde, konu ayrı bir önem kazanmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere, zarar mahsubu hakkı, kazançla sonuçlanan hesap döneminden başlayarak kullanılacaktır. Yani, mükellefler, bu haklarını kullanıp kullanmama konusundaki tercihlerini kazançla kapanan hesap döneminde kullanacaklardır. Ancak, zararlı kapanan bir hesap döneminin incelenmesi sonucunda, ilgili hesap döneminin kazançla kapanması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir.

Örneğin, Bir kurumlar vergisi mükellefinin 2005 hesap döneminin 50 birim zararlı sonuçlandığını, 100 birim zararlı sonuçlanan 2006 hesap döneminin vergi incelemesine tabi tutulduğunu ve inceleme elemanının 200 birimlik kayıt dışı hasılat ve dolayısıyla 100 birimlik kurumlar vergisi matrahı bulduğunu kabul edelim. Bu durumda, inceleme elemanınca 2005 yılı kurum zararı olan 50 birimin dikkate alınıp alınmayacağı özellik arz etmektedir. Bu zararın dikkate alınması gerektiği yönünde görüşler olmakla birlikte, dikkate alınmayacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bu zararın dikkate alınmayacağını savunanlara göre, mükellef, ilgili hesap döneminde hasılatını gizleyerek aslında zimmi olarak zarar mahsubundan yararlanmama hakkını kullanmıştır. Yukarıdaki örnekte kayıt dışı satış yöntemi seçilmese idi, mükellef tarafından 100 birim kurum kazancı oluşacak, bu kazançtan 50 birim 2005 hesap dönemi zararı mahsup edilecek ve kalan 50 birim üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacaktı. Ancak, mükellef kurum kayıt dışı kazanç elde etmeyi tercih ederek, bir anlamda, zimmi olarak, geçmiş yıl zararını mahsup etme imkanını seçmemiştir. Bu durum devreden yatırım indirimi için de geçerlidir.

9.3.3. Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, G.V.K.'da belirtilen esaslara göre üçer aylık geçici vergi dönemleri itibariyle belirlenen kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemekle yükümlüdürler.

Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi matrahının hesaplanması esnasında, geçici vergi dönemleri itibariyle elde etmiş oldukları kurum kazançlarından, genel esaslar doğrultusunda geçmiş yıllara ait zararları indirim konusu yapabileceklerdir. 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "4.3. Geçmiş Yıl Zararları" başlıklı bölümünde de kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararlarının geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Örnek: (A) A.Ş., 2006 yılı hesap dönemi faaliyetleri sonucunda 150.000 TL mali zarar etmiş ve bu döneme ait kurumlar vergisi beyannamesini matrahsız olarak bağlı bulunduğu vergi dairesine vermiştir.

Mükellef kurum, Ocak-Mart 2007 aylarını kapsayan 3 aylık 1. geçici vergi döneminde 100.000 TL kurum kazancı elde etmiştir. Bu durumda mükellef kurum 1. geçici vergi döneminde elde etmiş olduğu 100.000 TL tutarındaki kurum kazancından 2006 yılı hesap dönemine ait zararı mahsup edecek ve bu döneme ait geçici vergi beyannamesini matrahsız olarak verecektir. Diğer taraftan, mükellef kurumun Ocak-Haziran 2007 aylarını kapsayan 2. geçici vergi döneminde ise 200.000 TL kurum kazancı elde etmiş olması durumunda ise söz konusu döneme ilişkin olarak vereceği geçici vergi beyannamesinde 2006 yılına ait devreden 150.000 TL tutarındaki zararı mahsup edecek ve kalan 50.000 TL 2. geçici vergi dönemine ait geçici vergi matrahı olacaktır.

9.3.4. Kazanç İstisnaları İle Geçmiş Yıl Zararlarının Bir Arada Olması Durumu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin hesap dönemi faaliyetleri sonunda kazanç istisnaları elde etmeleri ve bu dönemde ayrıca geçmiş yıl zararı indirim imkanının bir arada bulunması mümkündür. Bu durumda elde edilen kazanç istisnası tutarı ile geçmiş yıl mali zararı toplamının, cari dönemde elde edilen kurum kazancından daha az olması durumunda sorun bulunmamakla birlikte kurum kazancının bu tutardan daha düşük teşekkül etmesi durumunda öncelikle istisna uygulamasının mı yoksa geçmiş yıl zararı mahsubu uygulamasının mı yapılacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Söz konusu bu durum, geçmiş yıl zararlarının mahsubunda 5 yıllık süre şartının mevcudiyeti nedeniyle önem taşımaktadır.

5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde kullanılan kurumlar vergisi beyannamesinin dispozisyonu uyarınca, mahsup işleminde öncelik sırası kurumlar vergisinden istisna kazançlara verilmiştir. Geçmiş yıl zararlarının bir gider kalemi olarak yasal defterlere kayıt işlemi yapılmaksızın beyanname üzerinde mahsup edilmesi nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesindeki dispozisyona uymak bir zorunluluk haline gelmektedir. Buna göre, kazanç istisnaları ile geçmiş yıl zararlarının bir arada bulunması durumunda öncelikle istisna kazançlar mahsup edilecek kalan kazanç tutarından ise geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Hasılat istisnalarının

(Yatırım İndirimi) söz konusu olması durumunda ise mahsup işlemi öncelik geçmiş yıl zararlarıdır.

9.3.5. Bağış ve Yardım Harcamaları Açısından Geçmiş Yıl Zararları

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin 1/c bendinde, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bent hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu bağış ve yardım harcamalarının;

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan,

kuruluşlara yapılmış olması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek bağış ve yardımın tutarı, ilgili yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlandırılmıştır. Yapılan bağış ve yardımlar ancak yapıldıkları döneme ilişkin kurum kazancından indirim konusu yapılabilir. İlgili dönemde kazancın yeterli olmaması veya yapılan bağış veya yardım tutarının dönem kazancının % 5'ini aşması halinde, bu artan kısım ertesi yılın kurum kazancından indirim konusu yapılamaz.

5520 sayılı Kanunun gerekçesinde yapılan açıklamalar uyarınca, indirilmesi kabul edilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı olacaktır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri, yapmış oldukları bağış ve yardım harcamalarından, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabileceği tutarı belirlerken söz konusu kurum kazancından, geçmiş yıllara ait zararları indirim konusu yapmaları gerekmektedir.

9.3.6. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinden Kaynaklanan Zararların Mahsubu

G.V.K.'nın 42 ile 44. maddeleri hükmü uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek bu dönemde vergilendirilir. Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin zararlı sonuçlanması durumunda, oluşan zararın, işin bittiği yıla ait olduğu kabul edilecek ve zarar mahsubunda var olan 5 yıllık süre izleyen dönemden itibaren başlayacaktır.

Örneğin, 2001 yılında başlayarak 2006 yılında sona eren inşaat faaliyeti sonunda zarar edilmesi durumunda, söz konusu zarar, 2007 hesap döneminden başlamak üzere 2011 hesap dönemine kadar ortaya çıkacak kurum kazancından

mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançta mahsup edilecek geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık süre içinde yapılması gerekmektedir. Örneğin, 2000 hesap dönemine ait zararın 2001 hesap döneminde başlayarak 2006 hesap döneminde sona eren inşaat işinden elde edilen kazançtan 5 yıllık sürenin sona ermiş olması nedeniyle mahsup edilmesi mümkün değildir.¹⁷¹

9.4. DEVRALINAN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri kendi bünyelerinde oluşan mali zararların yanı sıra, aynı Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının da kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

Söz konusu zarar mahsubunun yapılabilmesi için aşağıda açıklanan şartların sağlanması gerekmektedir.

9.4.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Her Yıla İlişkin Zarar Tutarları Ayrı Ayrı Gösterilmelidir

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, devralınan kurum zararlarını, izleyen dönemlere ait kurum kazancının tespiti esnasında kurumlar vergisi matrahından mahsup edebilmeleri için, öncelikle, ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zarar tutarlarını ayrı ayrı göstermeleri gerekmektedir.

9.4.2. Zarar Mahsubu Hakkı 5 Yıl İçinde Kullanılmalıdır

Kurumlar vergisi mükellefleri ancak 5 yıllık süre ile devralınan kurumun zararlarını mahsup imkanına sahiptirler. Bu süre içinde mahsup edilemeyen devralınan kurum zararlarının daha sonraki dönemlerde kurumlar vergisi matrahından mahsup edilmesi mümkün değildir.

9.4.3. Mahsup Edilecek Zarar Tutarı Devralınan Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Öz Sermaye Tutarını Geçmemelidir

Devralınan kurum zararlarının, devralınan kurumun kazancından mahsup edilebilmesi için söz konusu zarar tutarının, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmemesi gerekmektedir.

Bu maddede belirtilen öz sermaye tutarından kasıt, devralınan kuruma ilişkin bilanço aktif toplamından bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunacak tutardır. Bilindiği üzere eski K.V.K.'nda "öz sermaye" kavramı yerine "aktif toplamı" kavramı kullanılmış ve devralınan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararlarının mahsubuna izin verilmişti.

9.4.4. Devralınan veya Bölünen Kurumun Son Beş Yıla İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olması Gerekmemektedir

¹⁷¹ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:20.

Devralınan kurum zararlarının, devralan kurumun kazancından mahsup edilebilmesi için gerekli olan bir diğer şart, devralınan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olmasıdır. Örneğin, 2006 yılında gerçekleşen bir devir işlemi sonucunda devralınan kurumun geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebilmesi için, devralınan kurumun 2001, 2002, 2003, 2004 ve 2005 hesap dönemi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

Bu kapsamda, kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli olarak beyanname verilmesi durumunda devralınan kurum zararlarının mahsubu mümkün olamayacaktır.

9.4.5. Devralınan Kurumun Faaliyetine Devrin Meydana Geldiği Hesap Döneminden İtibaren En Az Beş Yıl Süreyle Devam Edilmelidir

Devir neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesinde devralınan kurum zararının mahsubunun ancak aynı sektörde faaliyet gösteren kurumlar için mümkün olabileceği hüküm altına alınmıştı. 5520 sayılı K.V.K.'da ise bu şart kaldırılmış ancak, eski K.V.K.'da olmayan, devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartı getirilmiştir. "Devralınan kurumun faaliyetine devam" şartı, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

9.4.6. Şartların İhlali

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır. Örneğin, 2006 hesap döneminde gerçekleşen bir devir işlemi nedeniyle, devralınan kurumun 2005 yılı zararı, 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemlerinde kurum kazancından mahsup edilmiştir. 2009 yılında devralınan kurumun faaliyeti sona erdirilirse, zarar mahsubu imkanından yararlanan 2006, 2007 ve 2008 yılları için cezalı vergi tarhiyatı yapılması gerekecektir.

Gayrifaal olarak devralınan şirketin geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen mukteza şu şekildedir;¹⁷²

"İlgide kayıtlı dilekçenizde,Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı mükellefi bulunduğunuzu,Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün

¹⁷² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-19-7445-2418 sayılı muktezası.

.....vergi numaralı mükellefi A.Ş. ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. ve 20.maddeleri kapsamında 01/09/2006 tarihinde devir almak suretiyle birleştiğinizi, devir alınan şirketin son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verildiğini ve bu beyannamelerde devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçmeyen geçmiş yıl zararlarının bulunduğunu, şirketin gayriaktif olarak devralındığını belirterek, söz konusu geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunu sormaktasınız.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Devir, Bölünme, Hisse Değişimi" başlıklı 19.maddesinde; " 1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

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

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

....." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20. maddesinin 1. fıkrasında;

"(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun "Zarar Mahsubu" başlıklı 9.maddesinde ise; "(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin

tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

....."hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan "devralınan kurumun faaliyetine devam" şartı, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesi kapsamında kurumların, devraldıkları kurumun geçmiş yıl zararlarını, münfesih kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün olup, gayriaktif olarak devir alınsa bile şirketinizce faaliyete geçirilerek, bu faaliyetine devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartıyla devraldığınız şirketin devir tarihi itibarıyla özsermaye tutarını geçmeyen geçmiş yıl zararlarını Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi hükümleri doğrultusunda kurum matrahınızın tespitinde indirim konusu yapmanız mümkündür.

Diğer taraftan, devralınan kurumun faaliyetinin zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ve şartların ihlali

halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işleminin yapılarak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğacağı da tabiidir.”

9.5. BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri kendi bünyelerinde oluşan mali zararların ve devralınan kurum zararlarının yanı sıra, aynı Kanunun 20. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarının da kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

Söz konusu zarar mahsubunun yapılabilmesi gereken şartlar, devralınan kurum zararlarını mahsup edilmesi için gereken şartlarla aynıdır ve bunlar yukarıda anlatılmıştır.

9.6. YURT DIŞI FAALİYETLERİNDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU

5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının b) bendi uyarınca yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarının kurum kazancının tespitinde beyannamede indirim konusu yapılabilmesi için aranan şartlar aşağıdaki gibidir;

9.6.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Her Yıla İlişkin Zarar Tutarları Ayrı Ayrı Gösterilmelidir

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışı faaliyet zararlarını, izleyen dönemlere ait kurum kazancının tespiti esnasında kurumlar vergisi matrahından mahsup edebilmeleri için, öncelikle, ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin yurt dışı zarar tutarlarını ayrı ayrı göstermeleri gerekmektedir.

9.6.2. Yurt Dışında Oluşacak Zararın Türkiye'de Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlarla İlgili Olmaması Gerekmemektedir

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışı faaliyet zararlarını, izleyen dönemlere ait kurum kazancının tespiti esnasında kurumlar vergisi matrahından mahsup edebilmeleri için, yurt dışında oluşacak zararın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması gerekmektedir. Örneğin, yurt dışında yapılan bir inşaat işi nedeniyle oluşacak zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü, yurt dışı inşaat işleri 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır.

9.6.3. Zarar Mahsubu Hakkı 5 Yıl İçinde Kullanılmalıdır

Yurt dışı zararların da yurt içi faaliyetlerden oluşan zararlarda olduğu gibi beş yıllık süre içerisinde mahsup edilmesi gerekmektedir. Belirtilen süre içinde mahsup edilemeyen zararların daha sonraki dönemlerde mahsup edilmesi mümkün değildir. Söz konusu 5 yıllık süre, zararlar sonuçlanan faaliyet döneminde başlar ve müteakip 5. yılın sonunda sona erer. Örneğin, 2005 hesap dönemine ait yurt dışı faaliyet

zararı, 2006 hesap dönemi kazancından başlanmak suretiyle en son 2010 hesap döneminde elde edilen kurum kazancından mahsup edilebilir.

9.6.4. Faaliyette Bulunulan Ülkede Oluşan Vergi Matrahının Rapora Bağlanması

Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, **her yıl** o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan 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.

9.6.5. Yurt Dışı Zararın İlgili Ülkede Mahsup Edilmemesi Gerekmemektedir.

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.

Örnek: (X) Kurumunun 2006 ve 2007 yılındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Yurt Dışı Faaliyet Sonucu	Yurt İçi Faaliyet Sonucu
2006	15.000 TL (Zarar)	5.000 TL (Kazanç)
2007	25.000 TL (Kazanç)	15.000 TL (Kazanç)

Bu kurumun 2006 ve 2007 yılları ile ilgili olarak Türkiye'de vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edeceği matrah aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

2006 Yılı

Yurt İçi Faaliyet Sonucu	5.000 TL (Kazanç)
Yurt Dışı Faaliyet Sonucu	15.000 TL (Zarar)
Matrah	-10.000 TL (Devreden Zarar)

2007 Yılı

Yurt İçi Faaliyet Sonucu	15.000 TL (Kazanç)
Yurt Dışı Faaliyet Sonucu	25.000 TL (Kazanç)
Toplam	40.000 TL (Kazanç)
Geçmiş Yıl Zararı	-10.000 TL (Zarar)
Matrah	30.000 TL (Kazanç)

Görüldüğü gibi, 2007 yılında yurt dışı faaliyet kazancı, 2006 yılı zararı düşülmeden dikkate alınmıştır. Eğer bu zarar düşülse idi, 2007 faaliyet sonucu 15.000 TL kazanç olarak dikkate alınacaktı.

10. MADDE 10 : DİĞER İNDİRİMLER

Diğer indirimler

Madde 10- 1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik **(5746 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent)** araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak(*) "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) 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 makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar

veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) 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;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi 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 dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 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,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) 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,

10) 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 % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

f) (5904 sayılı Kanununun 5 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10.1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesi özetle; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla, kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimleri düzenlemektedir. Maddede yer alan ve kitabımızın bu bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacak olan diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması durumunda da sonraki yıllara devretmeyen indirimlerdir. Ancak, söz konusu bu durumun tek istisnası Ar-Ge indirimidir.

Söz konusu madde bünyesinde, aslında 5422 sayılı K.V.K.'nın muhtelif maddelerinde kurum kazancından gider olarak dikkate alınacak ya da indirim olarak düşülecek bazı unsurlar toplanmıştır. Bu kapsamda, 5422 sayılı K.V.K.'nın "indirilecek giderler" başlıklı 14. maddesinde hüküm altına alınan Ar-Ge indrimi, "Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler" başlıklı mükerrer 14. maddesinde hüküm altına alınan bağış ve yardım indirimleri, sponsorluk harcamalarına ilişkin indirimler ve kültürel harcamalara ilişkin indirimler bazı değişikliklerle, 5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinde toplanmıştır.

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 10. madde uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden yapılabilecek diğer indirimler ve bunlara ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanacaktır. Ancak, bu açıklamalara geçmeden önce bazı konuları netliğe kavuşturmak yerinde olacaktır.

10.2. DİĞER İNDİRİMLERİN UYGULANMASINDA SIRA

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "*Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca*

*gösterilmek şartıyla, kurum kazancından **sırasıyla** aşağıdaki indirimler yapılır”* hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm 5422 sayılı K.V.K.’da olmayan bir hükümdür. Dolayısıyla 5520 sayılı K.V.K.’nın 10. maddesinde, kurumlar vergisi beyannamesinde, ne tür harcamaların kurum kazancından indirilebileceği belirtilmekle yetinilmemiş, bu indirimlerin hangi sıra ile de yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, kurum kazancından öncelikle, Ar-Ge indirimi düşülecektir. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indiriminin, sonraki hesap dönemlerine devredeceği belirtilmiş olmasına rağmen bu indirimin ilk olarak kullanılacağı vurgulanmıştır. Bu vurgulama yapılmasa idi mükellefler tercihen Ar-Ge indirimini öncelikli olarak kullanacaklardı. Çünkü, bağış ve yardım indirimi, sponsorluk harcamalarına ilişkin indirim ve kültürel harcamalara ilişkin indirimler sadece kurum kazancının bulunması halinde kullanılabilir ve bu indirimlerin sonraki hesap dönemlerine devretmesi mümkün değildir. Ancak, 10. maddenin (1) numaralı fıkrasının öngördüğü sıralama nedeniyle mükellefler bu tercihlerini kullanamayacaklar ve öncelikle Ar-Ge indirimini kurum kazançlarından indireceklerdir. Kurumlar vergisi mükellefleri, kazancın yeterli olması halinde ise sırasıyla;

- Sponsorluk harcamaları,
- Genel nitelikli bağış ve yardım harcamaları,
- Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardım harcamaları,
- Kültürel ve sanatsal faaliyetlere ilişkin bağış ve yardım harcamaları, ve
- Doğal afetler için yapılacak bağış ve yardım harcamaları,

kurum kazancından indirilebilecektir.

10.3. KURUM KAZANCINDAN YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLERDE USUL

5520 sayılı K.V.K.’nın 10. maddesinde hüküm altına alınan harcamaların bir çoğu, aslında, kazanç elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan illiyet bağı kurulamayacak, ancak, bilimsel, sosyal ve kültürel açıdan yapılması teşvik edilen harcamalardır. Bu nedenle, bu tür harcamalar aslında, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) niteliğinde olan harcamalardır. Dolayısıyla bu harcamaların yapıldığı hesap dönemi beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak 5520 sayılı K.V.K.’nın 10. maddesi, söz konusu harcamaların, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi şartıyla, beyannamede indirim konusu yapılabileceğini belirtmiştir.

Bu durumda, söz konusu madde kapsamında yapılan harcamalar (Ar-Ge dışındaki harcamalar) kurumlar vergisi beyannamesinde, önce KKEG olarak gösterilecek, daha sonra oluşan kazançtan belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde indirilecektir. Nitekim, İstanbul Defterdarlığı’nın 09.05.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-Mük.-41-6611 sayılı muktezasında, şayet ilgili Kanunda bağışın indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmışsa, bu bağışın KKEG olarak dikkate alınacağı, kazanç varsa ve kazançla sınırlı olarak beyanname üzerinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

10.4. DAR MÜKELLEFLERİN KURUMLAR AÇISINDAN DİĞER İNDİRİMLERİN GEÇERLİLİĞİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının (ticari veya zirai kazançlar) tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda, ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar, kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca göstermek suretiyle, söz konusu Kanun'un 10. maddesinde hüküm altına alınan harcamalarını, kurum kazançlarından indirebileceklerdir.

Belirtilen kazançlar dışında kalan kazançları elde eden (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan) dar mükellef kurumların ise, anılan indirimlerden yararlanmaları mümkün olamayacaktır. Nitekim bu tür kazançları elde eden dar mükellef kurumlar, elde ettikleri kazançlarını ya özel beyanname ile beyan edilmekte ya da kesinti yoluyla vergilendirilmektedirler.

10.5. AR-GE İNDİRİMİ

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların % 40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamaların % 40'ının beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm 5422 sayılı eski K.V.K.'da da önemli bir fark dışında aynen yer almakta idi. Bu önemli fark ise yeni Kanun ile Ar-Ge indiriminin matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan kısmının, sonraki hesap dönemlerine devrederek uygulanabilir hale gelmesidir. Ayrıca, Kanunda bu devrin kaç yıl süre ile yapılacağına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplanan indirim tutarının tamamından faydalanılıncaya kadar bu hakkın kullanılabilmesi gerekmektedir.

Kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girmektedir. Bu yönüyle söz konusu indirim imkanı, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir.

Yukarıda belirtildiği gibi 5422 sayılı K.V.K.'da düzenlenen Ar-Ge indirimi ile 5520 sayılı K.V.K.'da düzenlenen Ar-Ge indirimi arasında bir fark bulunmamaktadır. Eski K.V.K. döneminde kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabilecekleri Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin olarak yapılan düzenlemeye ilişkin usul ve esaslar 20.02.2005 tarih ve 25733 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştı. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel

Tebliğinde de yeni dönemde geçerli olacak usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu çerçevede, indirimle ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

10.5.1. Ar-Ge İndirimine İlişkin Tanımlar

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin tanımlar 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde şu şekilde yapılmıştır;

- **Ar-Ge Harcamaları:** Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

- **Ar-Ge İndirimi:** Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

- **Ar-Ge Projesi:** Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

- **Teknoloji:** Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

- **Yenilik:** Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir. Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

- **Üründe Yenilik:** Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

- **Üretim Yöntemlerinde Yenilik:** Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

- **Yazılım:** Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

10.5.2. Ar-Ge İndiriminin Kapsamı

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik olarak gerçekleştirilen faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir.

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması

Bununla birlikte aşağıda sayılan faaliyetlerin Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin “10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri” bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

10.5.3. Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “10.2.5. Ar-Ge Harcamaları” bölümünde Ar-Ge harcamalarının bu Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğu ve Ar-Ge harcamalarının, esas itibariyle aşağıdaki harcama gruplarından oluşacağı belirtilmiştir.

- **İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

- **Personel Giderleri:** Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- **Genel Giderler:** Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

- **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

- **Vergi, Resim ve Harçlar:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

- **Amortisman ve Tükenme Payları:** Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

- **Finansman Giderleri:** Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

10.5.4. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ünü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanamesi ile geçici vergi beyanamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredebilir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu" nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

10.5.5. Ar-Ge İndirimi Uygulanmasına İlişkin Özellikli Durumlar

10.5.5.1. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

10.5.5.2. Mükelleflerden İstenecek Belgeler

Ar-Ge indirimini uygulamasından yararlanmak isteyen kurumlar vergisi mükellefleri, proje ve uygulama aşamalarında aşağıda belirtilen belgeleri ilgili birimlere göndereceklerdir.

- Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Tebliğin 1 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000 TL'yi aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, Ek-2'de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

- Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi İle Birlikte İstenecek Belgeler

a) Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu;

02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Ar-Ge indirimini" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir.

Ar-Ge indirime ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirime ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

b) Tasdik Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar;

Ar-Ge indiriminden yararlanabilmek için düzenlenecek YMM tasdik raporunda en azından aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir.

- Tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu”nda belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler,
 - Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler (yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar v.b.),
 - Ar-Ge indirime konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla dökümü (harcamaların ayrıntılı dökümüne rapor ekinde yer verilecektir),
 - Dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirime konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için ayrılan amortisman tutarları.
 - Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamül ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla bilgiler,
 - Ar-Ge ünitesinde çalışanlar ve ücretleri (Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek personelin listesi ve ilgili dönemde bunlara ödenen ve gider kaydı yapılan ödemelere ilişkin döküm),
 - Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV’si),
 - Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları,
 - Uygulanması gereken Ar-Ge indiriminin hesaplanması.

10.5.5.3. Teknokentlerde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Durumu

5228 sayılı Kanunun gerekçesinde, Ar-Ge indirime ilişkin düzenlemenin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde

kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında “kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği” hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

10.5.5.4. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Desteklerinin Durumu

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para–Kredi Koordinasyon Kurulunun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

10.5.5.5. Ar-Ge İndiriminde Yararlanan Kazançların Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b alt bendinde, 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı karın dağıtılması aşamasına bırakılmış olduğundan, Ar-Ge indirimi nedeniyle kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

10.6. SPONSORLUK HARCAMALARINA İLİŞKİN İNDİRİM

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendinde 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 tamamının, profesyonel spor dalları için %50'sinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu düzenleme ile ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla bu faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesine olanak verilmektedir.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Ödül ve Sponsorluk" başlıklı ek 3. maddesinde, ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin;

- a- Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- b- Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- c- Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı,
- d- Federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- e- Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,
- f- Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesi'nin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri,

kapsamında sponsorluk yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Maddede ayrıca, sportif faaliyetlere, sporculara, spor kulüplerine, federasyonlara veya tesislere yapılacak "harcamaların" sponsor tarafından bizzat harcanacağı veya sponsorluk alanın banka hesabına yatırılacağı hüküm altına alınmış; sponsorlara, ulusal ve uluslararası federasyonların reklam ve sponsorlukla ilgili hükümlerine aykırı olmamak şartı ile faaliyetin veya tesisin isim, reklam, tanıtım ve yayın haklarının verilebileceği vurgulanmıştır.¹⁷³

Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 22. maddesinin (e) bendinde ise sponsorluk gelirleri Türkiye Futbol Federasyonu'nun gelirleri arasında sayılmıştır. Aynı Kanunun 24. maddesine ise, bu Kanuna göre yapılacak müsabakalardan elde edilecek gelirler ile Federasyonun diğer gelirlerinin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.¹⁷⁴

¹⁷³ AKIN, Emrah; Sportif Faaliyetlere Sponsor Olunması ve Sponsorluğun Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2006, Sayı:161.

¹⁷⁴ AKIN, Emrah; a.g.m.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

10.7. BAĞIŞ VE YARDIMLAR

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinde düzenlenen bağış ve yardımları 3 alt başlığa ayırmak ve bu şekilde incelemek daha doğru olacaktır. Bunlar;

1. Maddenin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinden düzenlenen, genel nitelikli bağış ve yardımlar,

2. Maddenin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde düzenlenen, eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan bağış ve yardımlar, ve

3. Maddenin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde düzenlenen, kültürel ve sanatsal faaliyetlere ilişkin bağış ve yardımlardır.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde söz konusu bağış ve yardımlara ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

10.7.1. Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar

Maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kurum kazancından indirimine imkan verilmektedir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde hüküm altına alınan bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir.

1. Bağış ve yardım, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.

2. Bağış ve yardım, makbuz karşılığı yapılmış olmalıdır.

3. Anılan kuruluşlara bağış ve yardım olarak yapılan ödemenin karşılıksız olması gerekmektedir. Yapılan bağış veya yardım karşılığında herhangi başka bir belge, örneğin kermes giriş bileti, yardım konseri davetiyesi vb. ya da bağış yapılan kurum veya kuruluşlarca yayınlanan dergilerin alınması durumunda yapılan bağış ve yardımların kurumlar kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Çünkü, söz konusu bu durumlarda, bağış ve yardımın karşılıksız olması şartı ihlal edilmiş olmaktadır.

4. Bağış ve yardımın matrahtan indirimi o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır. İndirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.

Örneğin; bağış ve yardımlar dikkate alınmadan önceki kurum kazancı 5.880.000 TL olan bir kurumun ilgili yılda, bentte belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı olarak yaptığı bağış ve yardımlar toplamı 300.000 TL ise, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek azami tutar;

$5.880.000/1.05 = 5.600.000$ TL olup; bu durumda kanunen gider olarak kabul edilebilecek bağış tutarı ($5.880.000 - 5.600.000 =$) 280.000 TL olmaktadır. Dolayısıyla, 300.000 TL tutarındaki bağış ve yardımın 280.000 TL tutarındaki kısmı kurumlar vergisi matrahı tespitinde dikkate alınacaktır. Bu durumda, kurumlar vergisi matrahı ($5.880.000 - 280.000 =$) 5.600.000 TL olacaktır.

5. Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. Aksi takdirde indirilemeyen bağış ve yardım tutarının izleyen yıllara ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

6. Bağış ve yardım, nakden veya aynen olabilir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

10.7.2. Eğitim, Sağlık ve Bakım Hizmetlerini Geliştirmek ve Devam Ettirmek Amacıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde özetle; eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerinin geliştirilmesi ve devamının sağlanması amacıyla kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere;

- 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 merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların,

tamamı, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Söz edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise anılan maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında o yılki kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlı olmak üzere bağış ve yardım indiriminden yararlanabilecektir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin 1/ç bendinde yapılan bağış ve yardım indirimi düzenlemesi, 5422 sayılı K.V.K.'ya 5228 sayılı Kanun ile eklenen mükerrer 14. maddenin 1/c bendinde yapılan bağış ve yardım indirimi düzenlemesi ile birebir aynıdır. Söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 21 seri numaralı Gelir Vergisi Sirküplerinde açıklanmıştır. Söz konusu Sirküplerde yer alan esaslar çerçevesinde indirim uygulamasından yararlanılmasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

i. Madde hükmünde yer alan “okul” ifadesinden; doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir. Buna karşılık anılan bent metninde yer alan “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı’nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir. Aksi takdirde belirtilen mahiyette olmayan sağlık tesisleri ile okullar için yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

ii. Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar, **harcamanın yapıldığı yıla ilişkin** kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşaatı veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da **bağışın yapıldığı yıla ilişkin** kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağı tabiidir. Aksi takdirde anılan tesislerin inşaatı veya faaliyetlerinin devamı için yapılan harcama, bağış ve yardımın, gerçekleştirildikleri dönemden sonraki dönemlere ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Söz konusu indirim uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde de açıklamalara yer verilmiştir.

10.7.3. Kültürel ve Sanatsal Faaliyetlere İlişkin Bağış Ve Yardımlar

5520 sayılı K.V.K.’nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendi ile genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen harcamalar ile makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlardan bu bentte sayılanların da kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bent hükmüne göre tamamı indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar şunlardır;

1. Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine yönelik bağış ve yardımlar,

2. Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi 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 dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına yönelik bağış ve yardımlar,

3. Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına yönelik bağış ve yardımlar,

4. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine yönelik bağış ve yardımlar,

5. Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına yönelik bağış ve yardımlar,

6. Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına yönelik bağış ve yardımlar,

7. Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına yönelik bağış ve yardımlar,

8. 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına yönelik bağış ve yardımlar,

9. 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 yönelik bağış ve yardımlar,

10. 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 yönelik bağış ve yardımlar.

Söz konusu bağış ve yardımların, nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

10.8. DOĞAL AFETLERDE YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde eski K.V.K.'da yer almayan bir düzenleme yapılmış ve Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamının kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

10.9. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE YAPILAN BAĞIŞ VEYA YARDIMLAR

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 3/7/2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Derneğe yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise yukarıda yer verilen kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

10.10 YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINA YAPILACAK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

5904 sayılı Kanunla 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun³ 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir."

10.11. İNDİRİMLERE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1:

Şayet bir kurumun sponsorluk ve ar-ge harcaması yok ise % 5'i alınacak kurum kazancı aşağıdaki örneğe uygun şekilde hesaplanacaktır.¹⁷⁵

		(TL)	
1	Vergi öncesi ticarî kazanç	(+)	1.000.000
2	Gider yazılmış olan ve % 5 ile sınırlı bağışlar (KKEG)	(+)	250.000
3	Gider yazılmış olan kültürel bağışlar (KVK Md. 10/1-d) (KKEG)	(+)	100.000
4	Diğer kanunen kabul edilmeyen giderler	(+)	150.000
5	Diğer indirimler	(-)	200.000
6	İştirak kazançları istisnası	(-)	50.000
7	Geçmiş yıllar mali zararları	(-)	70.000
8	% 5 e baz teşkil eden rakam (1+2+3+4-5-6-7)	(=)	1.180.000
9	İndirilebilecek % 5 lik bağış tutarı	(8x%5)	59.000
10	İndirilebilecek kültürel bağış (KVK Md. 10/1-d)		100.000
11	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI 8 – (9 + 10 =)		1.021.000

Dikkat edilirse bu örnekte kurumun %5'lik sınır kapsamında (K.V.K.'nın 10/1-c bendi kapsamında) yaptığı 250.000 TL'lik bağış %5'lik sınır nedeniyle kurumlar vergisi matrahını sadece 59.000 TL etkileyebilmiş bu bağışın (250.000 – 59.000 =) 191.000 TL'lik kısmı indirim konusu yapılamamıştır. Kazanç müsait olduğu için K.V.K.'nın 10/1-d maddesi kapsamında yapılan 100.000 TL'lik kültürel bağışın tamamı indirilebilmiştir. Şayet örneğimizdeki 8 no.lu satır 0 ve negatif olsaydı her iki bağış da kurumlar vergisi matrahını hiç etkilemeyecekti.¹⁷⁶

¹⁷⁵ MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:301, Aralık 2006, Sayfa:12-19.

¹⁷⁶ MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Sayfa:12-19.

Örnek 2:

Yukarıdaki örneğe K.V.K.'nın 10/1-a maddesi kapsamındaki ar-ge harcaması ve KVK'nun 10/1-b maddesi kapsamındaki amatör spor kulübü için yapılan sponsorluk harcamasını da katarsak hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır.¹⁷⁷

		(TL)	
1	Vergi öncesi ticarî kazanç	(+)	1.000.000
2	KKEG yazılmış olan ve % 5 ile sınır kapsamındaki bağışlar (KVK Md.10/1-c)	(+)	250.000
3	KKEG yazılmış olan Kültürel Bağışlar (KVK Md.10/1-d)	(+)	100.000
4	Diğer kanunen kabul edilmeyen giderler	(+)	150.000
5	Diğer indirimler	(-)	200.000
6	İştirak kazançları istisnası	(-)	50.000
7	Geçmiş yıllar mali zararları	(-)	70.000
8	Ar-ge indirimi (KVK Md.10/1-a)	(-)	650.000
9	Amatör Spor Kulübü için Yapılan Sponsorluk harcaması (KVK Md.10/1-b)	(-)	500.000
10	% 5 e baz teşkil eden rakam (1+2+3+4-5-6-7-8-9)	(=)	30.000
11	İndirimi mümkün %5 lik sınıra tabi bağış tutarı	(10x%5)	1.500
12	İndirimi mümkün kültürel bağış (10-11)		28.500
13	Bağışların kabul edilmeyen kısmı (2+3-11-12)		248.500
14	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI 10 – (11 + 12 =)		0

Dikkat edilecek olursa belirli sıra dahilinde uygulanan indirimler sebebiyle %5 e baz teşkil eden rakam küçülmüş ve bu bağışın da indirilmesi ile kalan tutarın azlığı nedeniyle kültürel bağışın önemli bir kısmı da indirim konusu yapılamamıştır. Bu örnek bize, K.V.K.'nın 10. maddesinde düzenlenen indirimlerin sırasının önemini göstermektedir. Aynı bağışlarda indirimi mümkün olmayan veya indirim iptaline konu edilen KDV'ler bağış giderine dahil bir unsurdur. Başka bir anlatımla, ayın bağışlarda KDV tutarı bağış giderine dahil bir unsur olup, bağışa konu malın maliyeti yükselmektedir. Bu nedenle bağışa konu malların KDV dahil tutarlarının % 5 lik kurum kazancında dikkate alınması gerekir.¹⁷⁸

10.12. DİĞER KANUNLARDA DÜZENLENEN İNDİRİMLERİN UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI

5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinde eski K.V.K.'nın mükerrer 45. maddesine paralel bir düzenleme yapılmış ve muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı belirlenmiştir. 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan söz konusu madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

MADDE 35- (1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

¹⁷⁷ MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Sayfa:12-19.

¹⁷⁸ MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Sayfa:12-19.

(2) 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.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

Bu hükümden anlaşılmaktadır ki 01.01.2007 tarihinden itibaren çıkarılacak Kanunlarda (Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunu dışındaki Kanunlarda), kurum kazancından yapılacak indirimlere ilişkin hükümlere yer verilemeyecektir. Başka bir deyişle, 01.01.2007 tarihinden itibaren, örneğin, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'da yer alan bağış yardım indirimi düzenlemesi, 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nda yer alan indirim düzenlemesine benzer hükümler getirilemeyecektir. Bu tür istisna düzenlemeleri yapılsa bile bunların kurumlar vergisi açısından herhangi bir geçerliliği olmayacaktır.

Kitabımızın, 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. ve 5. maddelerine ilişkin açıklamaların yapıldığı bölümlerinde belirtildiği üzere, kanımızca, söz konusu hükmün uygulama şansı bulunmamaktadır. Belirtilen hüküm, 5520 sayılı K.V.K.'ya diğer kanunların yanında bir üstünlük tanımaktadır. Oysa, hukuk kuralları ve normlar hiyerarşisine göre kanunların birbirleri arasında üstünlükten bahsetmek mümkün değildir. Bu açıdan bakıldığında, 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinde yer alan “*Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.*” hükmünün, uygulama olanağının düşük olacağını düşünmekteyiz.

Öte yandan yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yeni Kanunun yürürlük tarihine kadar diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri uygulanmasına devam edileceği belirtilmiştir. Söz konusu fıkra hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.”

Bu durumda, 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinin yürürlük tarihi olan 01.01.2007 tarihine kadar diğer kanunlarda düzenlenen istisnalar geçerliliğini koruyacaktır. Bu kapsamda olmak üzere, diğer kanunlar uyarınca kurum kazancından aşağıda sayılan indirimler yapılabilecektir;

1. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile ihtiyaç sahiplerine yardımda bulunmak amacıyla her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulmuş olup anılan Kanunun 9. maddesinde fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu, söz konusu bu bağış ve yardımların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanununun 45. maddesi hükmü uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan

Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi resim ve harçtan müstesna olduğu gibi, söz konusu bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde yıllık beyanname ile beyan edilecek kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

3. 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin (g) bendi hükmü uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık beyanname ile bildirilecek kurum kazançlarından indirilebilecektir.

4. 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitime katkıda bulunmak ve ilköğretim giderlerini karşılamak amacıyla kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan nakdi bağışların tamamı Maliye ve Milli Eğitim Bakanlığınca müşterek olarak düzenlenen 97/1 sayılı tebliğ uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5. 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13. maddesi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

6. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.

7. 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nun ek 44. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Emekli Sandığı'na, dinlenme ve bakımevleri için yapılacak bağış ve yardımlar kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

8. 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

9. 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

10. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46. maddesinin (b) bendinde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

11. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erezyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesi ve bu Kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak ağaçlandırma ve erezyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları, gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir.

10.13. AYNI BAĞIŞLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Bağışın ayın olarak yapılması halinde, bu teslimat K.D.V.K.'nın 17/2-b maddesi uyarınca katma değer vergisinden müstesna ise yani, genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasi partilere, sendikalara, kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıflara ayın bağışında bulunulmuş ise, bu bağış nedeniyle teslim sırasında katma değer vergisi hesaplanmaz. Ancak, söz konusu istisnanın kısmi istisna olması nedeniyle bağışlanan malın alımında veya imalinde yüklenilen katma değer vergileri indirilemez, daha önce indirilmiş ise indirim iptaline tabi tutulur.

Kural böyle olmakla beraber, kurumun daha önce satın alıp katma değer vergisini indirdikten sonra kendi faaliyetlerinde bir süre kullandığı bir cihazı, demirbaşı veya sair bir sabit kıymeti söz konusu istisna kapsamında bağışlaması halinde, böyle bir indirim iptaline gerek olup olmayacağı tereddüt konusudur. Bizim anlayışımıza göre, bağışlanan malın alımında yüklenilen katma değer vergisi, bağışlama tarihine kadar indirimle giderilebilmişse, böyle bir indirim iptaline gerek yoktur.¹⁷⁹

Ancak, bağış teslimatı yukarıdaki istisnaya girmediği için teslim katma değer vergisi hesabına konu edilmişse, katma değer vergili olarak yapılan bu teslimat için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği kuşkusuzdur. Mesela bir kurum yeni K.V.K.'nın 10/1-b maddesi kapsamında bir spor kulübüne vermek üzere spor malzemeleri aldığı anda bunun katma değer vergisi dahil maliyetini KKEG ve kazanç müsaitse indirim olarak dikkate alabilir.¹⁸⁰

10.14. BAĞIŞ VE YARDIM İNDİRİMİNİN TOPLU GÖSTERİMİ

Kurumlar tarafından indirime konu edilebilecek veya gider yazılabilecek bağışlara ilişkin tabloya aşağıda yer verilmiştir.¹⁸¹

KVK'NUN 10'UNCU MADDESİ UYARINCA İNDİRİLEBİLEN BAĞIŞLAR						
Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
	Kanun No	Md. No				

¹⁷⁹ MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Sayfa:12-19.

¹⁸⁰ MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Sayfa:12-19.

¹⁸¹ Söz konusu tablo, MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:301, Aralık 2006, Sayfa:12-19.'da yer alan makaleden aynen alınmıştır.

1	- Genel bütçeye dâhil dairelere - Katma bütçeli idarelere - İl özel idarelerine - Belediyelere - Köylere - Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara - Kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere - Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara	5520	10/1-c	Nakdî ve Aynî	Kurum kazancının % 5'i	Sınırsız	İndirim
2	Yukarıdaki kuruluşlara bağışlanacak okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası için yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağışlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağışlar	5520	10/1-ç	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
3	Kültürel Harcamalar İle Kültürel Bağış ve Yardımlar (KVK'nun 10/1-d maddesi kapsamındaki harcama ve bağışlar)	5520	10/1-d	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
4	Doğal Afetler Nedeniyle Başbakanlık Aracılığıyla Yapılacak Yardımlar	5520	10/1-d	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
KURUMLAR İÇİN DE GEÇERLİ OLAN GVK'NUN 40/10'UNCU MADDESİNDEKİ BAĞIŞLAR¹⁸²							
5	Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri	193	40-10	Sadece Aynî	Sınırsız	Sınırsız	Gider
ÖZEL KANUNLARI UYARINCA İNDİRİME VEYA GİDER KAYDINA KONU OLABİLEN BAĞIŞLAR							
6	Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komitelerine	7269	45	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	Gider
7	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşlarına	2828	20/b	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
8	Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
9	İlköğretim kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
10	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
11	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	Gider
12	3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
13	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim

¹⁸² Söz konusu bağışlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar, kitabımızın "8. Madde:8 İndirilecek Giderler" bölümünde yapılmıştır.

14	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
15	Emekli Sandığı Kanunu	5434	Ek.44	Aynı ve Nakdi	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
16	Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955	46/b	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
17	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Aynı ve Nakdi	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
18	SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Aynı ve Nakdi	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
İNDİRİME KONU OLABİLEN SPONSORLUK HARCAMALARI							
19	Kapsam dahilinde olmak şartıyla profesyonel veya amatör spor dallarına yönelik olarak	5520	10/1-b	Aynı ve Nakdi	Harcamanın Tamamı veya Yarısı	Sınırsız	İndirim

11. MADDE 11 : KANUNEN KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

Kabul edilmeyen indirimler

Madde 11- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).
- d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
- e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- f) 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.
- g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.
- h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından

doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı) 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.

11.1. GENEL AÇIKLAMA

5422 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde hüküm altına alınan kanunen kabul edilemeyen giderlerin tamamına 5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinde de yer verilmiştir. Yeni K.V.K.'nın kanunen kabul edilemeyen giderler yönünden eski K.V.K.'dan farklı yönü örtülü sermaye ve örtülü kazanç konularındadır. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseselerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak yapılacaktır.

Ayrıca, 5422 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (5) numaralı bendinde dar mükellef kurumlar açısından kabul edilemeyecek indirimlerin neler olduğu tadadi olarak belirtmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların indirim konusu yapamayacakları giderlere ilişkin olarak herhangi bir özel düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık mezkur Kanunun 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellef kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan ödemeler hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde yürüttükleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde K.V.K.'nın 8. maddesi ile G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan giderleri gayrisafi kurum kazancından indirim konusu yapabilirler. Diğer taraftan safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler K.V.K.'nın 11. maddesinde hüküm altına alınmış olup, ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak olan harcamaların safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin son fıkrasında, *"Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır."* hükmüne yer vermek suretiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacak bazı giderlerin eshamlı komandit şirket kazancının tespitinde de dikkate alınamayacağı dolaylı olarak belirtilmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliğini sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesinde göstermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin ilk beş bendinde yer alan "teşebbüs sahibi" kavramının içinde eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları da yer almaktadır. Bu hüküm nedeniyle, eshamlı komandit şirketlerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi uyarınca gayri safi hasılatlarından indirmeleri mümkün olmayan giderler şunlardır:

- Eshamlı komandit şirketin komandite ortağı ile bu ortağın eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler, (Bu kişiler tarafından alınan aynı değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek işletmeden çekilen değerlere ilave edilmesi gerekmektedir.)

- Eshamlı komandit şirketin komandite ortağının kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

- Eshamlı komandit şirketin komandite ortağının işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

- Eshamlı komandit şirketin komandite ortağının eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerde alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

- Komandite ortağın suçlarından doğan tazminatlar,

Kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak G.V.K.'nın 41. maddesi hükmünün işlerliğini kısaca özetledikten sonra 5520 sayılı K.V.K.'nın, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 11. maddesi uyarınca, kurum kazancının tespitinde indirim kabul edilmeyecek harcamalara ilişkin açıklamalara geçebiliriz.

11.2. ÖZ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZLER

K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/a bendinde, özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere Türk Ticaret Kanunu'nun 470. maddesinde esas sermaye için faiz ödenemeyeceği, 471. maddesinde ise işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine muayyen bir faiz ödenmesinin esas mukavelede şart kılınabileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde ise kooperatif gelir-gider farkının en az % 50'sinin ortaklara dağıtılmasından sonra ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödeneceği hususunun ana sözleşme ile hükme bağlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu iki hal dışında sermayeye faiz yürütülmesi söz konusu değildir. Ne şekilde olursa olsun sermaye üzerine faiz tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde, söz konusu faizlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü, kurumun ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kar payı haricinde nemalandırılması mümkün değildir.

11.3. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZ, KUR FARKLARI VE BENZERİ GİDERLER

K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/b bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

Konu hakkında ayrıntılı açıklamalar, kitabımızın “örtülü sermaye”ye ilişkin 12. bölümünde yapılmıştır.

11.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLAR

K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/c bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmiştir.

Konu hakkında ayrıntılı açıklamalar, kitabımızın “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”na ilişkin 13. bölümünde yapılmıştır.

11.5. YEDEK AKÇELER

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi ile yapısı itibarıyla maddede sayılan diğer gider unsurlarından farklılık gösteren yedek akçelerin de kabul edilmeyen indirimler arasında gösterilmesine devam olunmaktadır. Aslında yedek akçeler gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede çeşitli adlar altında 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.

Şirketlerin ayırmak zorunda oldukları ihtiyatlar Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinde, ihtiyari olarak ayırabilecekleri ihtiyatlar ise 467. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun anılan 466. maddesinde düzenlenen ihtiyat akçeleri, “I. Tertip Yedek Akçe”, “II. Tertip Yedek Akçe” ve “Özel Yedek Akçe” olarak isimlendirilmektedir.

I. Tertip Yedek Akçeler, Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinin birinci fıkrasına göre ayrılan yedek akçelerdir. Buna göre, her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması zorunludur.

II. Tertip Yedek Akçeler, Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre ayrılan yedek akçelerdir. Bu bentte safi kardan, I. Tertip Yedek Akçelerden başka pay sahipleri için % 5 kar payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda birinin yedek akçe olarak ayrılacağı belirtilmiştir.

Özel Yedek Akçeler ise Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinin ikinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerine göre, emisyon primleri ile iptal edilen hisse sentleri karlarından ayrılan yedeklerdir. Bu bentlere göre;

- Hisse senetlerinin çıkartılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasıllardan itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısım,

- İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı çıkarıldıktan sonra artan kısmı,

yedek akçe olarak ayrılır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 467. maddesinde, isteğe bağlı olarak ayrılacak ihtiyatlar düzenlenmiştir. Şirketlerin esas mukavelelerine, yedek akçeye safi karın yirmide birinden fazla bir meblağın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş olan esas sermayenin beşte birini aşabileceği hakkında hüküm konabileceği aynı maddede belirtilmiştir. Esas mukavelelerinde bu hüküm bulunan şirketler ihtiyari yedek akçe ayırabileceklerdir.

Bendin parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan **genel karşılıkların** bu bent kapsamında olduğu açıkça belirtilmiş ve bunların safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan **özel karşılıkların ise** bankalarca gider yazılabileceği maddenin gerekçesinde belirtilmiştir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun "Karşılıklar ve teminatlar" başlıklı 53. maddesinde, bankaların, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak, doğmuş veya doğması muhtemel zararların karşılanması ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için yeterli düzeyde karşılık ayrılmasına, aktiflerin kalitesine ve sınıflandırılmasına, garantilerin ve teminatların alınmasına, bunların değerinin ve güvenilirliğinin ölçülmesine, takibe alınan kredilerin izlenmesine ve vadesi dolmuş kredilerin geri ödenmesine ilişkin politikaları oluşturmak ve uygulamak, bunları düzenli olarak gözden geçirmek, tüm bu hususları icra edebilecek gerekli yapıları tesis etmek ve işletmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Aynı maddede, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak ayrılan **özel karşılıkların tamamının** ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

11.6. KURUMLAR VERGİSİ İLE HER TÜRLÜ PARA VE VERGİ CEZALARI

K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/d bendinde, 5520 sayılı K.V.K.'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezalarının, vergi cezalarının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

11.7. MENKUL KIYMETLERİN İTİBARİ DEĞERLERİNİN ALTINDA İHRACINDAN DOĞAN ZARARLAR

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/e bendinde, 5422 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (9) numaralı bendinde yer alan hükme aynen yer verilmiş ve kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarı değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile menkul kıymet pazarlama komisyonlarının gider kaydı konusunda kısıtlama getirilmekte ve menkul kıymetlerin kanunların belirlediği hadler hariç olmak üzere itibari değerlerinin altında ihraç edilerek aradaki farkın gider yazılması önlenmektedir.

5422 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (9) numaralı bendinde yapılan düzenlemenin gerekçesi aşağıdaki gibidir.

“İhraç edilen menkul kıymetlerin aracı kuruluşlar eliyle satışında, kanuni hadlerin altında vaki satışların kayıtlarda aracı kuruluşlara ödenen komisyon olarak gösterildiği müşahade edildiğinden, bu gibi işlemlerin önlenmesi ve sermaye piyasasında menkul kıymet satışlarında görülen farklı uygulamaların giderilmesi amacıyla kanunla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin nominal değerinin altında satışından doğan farklar ile komisyonlar ve benzeri adlarla yapılan ödemelerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde hasıllardan gider olarak indirilmemesi esası getirilmektedir.”

Madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, 5422 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin 9 numaralı bendi ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/e bendi ile kayıt altına alınan düzenlemenin amacı, **ihraç edilen** menkul kıymetlerin aracı kuruluşlar eliyle satışında, kanuni hadlerin altında vaki satışlar dolayısıyla katlanılan fedakarlıkların, aracı kuruluşlara ödenen komisyon gibi gösterilmesi yönündeki uygulamayı önlemek ve sermaye piyasasında menkul kıymet satışında görülen farklı uygulamaları gidermektir. Kanun gerekçesinde yapılan bu açıklama bent hükmünün sadece kurum tarafından ihraç edilen menkul kıymetler için geçerli olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükelleflerinin alım satım konu ettikleri menkul kıymetlerden oluşan zararlarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaları gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere itibari değerlerinin altında yapılan menkul kıymet satışından doğan zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması söz konusu menkul kıymetin kurum tarafından ihraç edilmiş bir menkul kıymet olmasına bağlıdır. Ancak, 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde verilen bir muktezada¹⁸³ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (9) numaralı bendi hükmü gereğince, iştirak hisselerinin itibari değerinin altında satılması sonucu itibari değer ile satış fiyatı arasındaki fark nedeniyle oluşan zararın, kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu muktezanın 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin son fıkrası hükmü göz önünde bulundurularak verildiğini düşünmek gerekmektedir.

¹⁸³ Maliye Bakanlığı'nın 29.12.1998 tarih ve 49/4915 - 2/050237 sayılı muktezası.

Diğer taraftan verilen bir yargı kararında¹⁸⁴ yukarıda savunduğumuz fikri destekler açıklamalar bulunmaktadır. Kararda, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinde yer alan sermayede meydana gelen eksilmelerin zarar kabul edilmeyeceğine yönelik hükmün, gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (9) numaralı bendinde yer alan düzenlemenin, kurumların aktiflerine dahil hisse senetlerinin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasına engel olmadığı belirtilmiştir.

Yine Türk Ticaret Kanunu'nun 286/1. maddesinde, hisse senedi ihracında nominal değer altında ihraç yasaklanmıştır. Anonim şirketlerde, sermaye artırım safhasında zararına hisse senedi çıkarılması söz konusu değildir. Dolayısıyla, hisse senetleri açısından bu maddenin uygulanabilirliği yoktur.¹⁸⁵

11.8. İŞLETMENİN ESAS FAALİYET KONUSU İLE İLGİLİ OLMAYAN DENİZ VE HAVA TAŞITLARININ GİDERLERİ VE AMORTİSMANLARI

K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/f bendinde, 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 amortismanlarının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları ile ilgili giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması, bu araçların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığına bağlıdır. İşletmenin esas faaliyet konusu, kurumun sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyete göre tespit edilmelidir. 180 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmeyen bir kurumun aktifinde kayıtlı yata ilişkin giderlerinin ve amortismanlarının kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık arz etmeyecek şekilde turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı aynı tebliğde belirtilmiştir.

11.9. MADDİ VE MANEVİ TAZMİNATLAR

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/g bendi ile kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatı giderlerinin indirim konusu yapılmaması öngörülmektedir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatlar, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyecektir.

¹⁸⁴ Danıştay 4. Dairesinin 25.12.1968 tarih ve E:1968/2171, K:1969/6119 sayılı Kararı.

¹⁸⁵ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:287.

11.10. BASIN VE YAYIN SEKTÖRÜNE İLİŞKİN MADDİ VE MANEVİ TAZMİNATLAR

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/g bendinde, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtildikten sonra, söz konusu maddenin 1/h bendinde, basın ve yayın sektörüne ilişkin özel bir belirleme yapılmıştır. Buna göre, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin kurum kazancından indirilebilmesi mümkün değildir.

11.11. ALKOL VE ALKOLLÜ İÇKİLER İLE TÜTÜN VE TÜTÜN MAMULLERİNE AİT İLAN VE REKLAM GİDERLERİ

K.V.K.'nın 11. maddesinin 1/ı bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmiştir. Aynı bentte, Bakanlar Kurulu'nun bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkili olduğu da vurgulanmıştır.

Bilindiği üzere, aynı düzenleme 5422 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (11) numaralı bendinde de hüküm altına alınmıştır. Bu dönemde, Bakanlar Kurulu söz konusu yetkisini 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanmış ve % 50 oranını % 0'a indirmişti. Dolayısıyla, 5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmekteydi.

5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca yeni bir Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar söz konusu oran geçerlidir. Dolayısıyla, yeni Kanun'un uygulandığı dönemde de alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Öte yandan 2 seri numaralı Genel Tebliğde bu husus ile ilgili bir kısım açıklamalar yapılmış olup, anılan tebliğde yer alan düzenleme şu şekildedir;

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %100'e kadar artırma veya sifıra kadar indirme hususunda yetki verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmektedir.

Aynı hüküm Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde de yer almaktadır.

03.01.2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5. maddesiyle 4207

sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4. maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Anılan hüküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

Ancak Danıştay 4. Dairesinin 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu kararı ile 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünün (4) ve (6). paragraflarında yer alan düzenlemenin, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesi durdurulmuştur. Bu nedenle alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

11.12. İNDİRİLEMİYECİK GİDERLERE İLİŞKİN DİĞER KANUNLARDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Yukarıda açıklanan giderlerin yanı sıra diğer bazı kanunlarla da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gereken harcamalar belirlenmiştir. Aşağıda söz konusu harcamaların neler olduğu kısaca özetlenecektir.

- Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden **hesapladıkları katma değer vergisi** ile **indirilecek katma değer vergisini** gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri, **Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde hüküm altına alınmıştır.**

Ancak, 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde;

- Vergiye tabi malların ayın ücret olarak çalışanlara verilmesi ile
- Vergiye tabi malların çeşitli kişi veya kuruluşlara bağışlanması durumunda,

hesaplanan katma değer vergisinin gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Örneğin, bir konfeksiyon işletmesinin çalışanlarına elbise hediye etmesi durumunda, işletmenin bu elbiselerin emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplaması ve katma değer vergisi dahil toplam bedeli kayıtlarına gider olarak intikal ettirmesi gerekmektedir.

- **Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde,** ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan **motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamlarının,** Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

- **Sosyal Sigortalar Kanunu'nun** 80. maddesinin üçüncü fıkrasına göre "S.S.K.'ya **ödenmeyen** primler gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider yazılamaz." Bu nedenle S.S.K. primlerinin gider yazılabilmesi için bu primlerin tahakkuku yeterli olmayıp mutlak suretle **fiilen ödenmiş** olması gerekmektedir. Ancak, Aralık ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından gider olarak kabul edilecektir.

- **3100 sayılı Kanun'un** 7. maddesinin (1) numaralı bendinde, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olan mükelleflerin, bu amaçla aldıkları cihazların her birinin fatura bedelinin % 40'ını alışın yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde dikkate almalarının mümkün olduğu belirtilmişti. Ancak, 5228 sayılı Kanun ile bu hüküm 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Yapılan değişikliğe göre, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olan mükellefler, satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için % 100 oranında amortisman ayırabileceklerdir.

11.13. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER NİTELİĞİNDE OLAN DİĞER GİDERLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde belirtilmemiş olmasına karşın, bazı giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayan giderlerin bir kısmı aşağıdaki gibidir.¹⁸⁶

1. Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,
2. Vadeli çekler için hesaplanan reeskontlar ile mevcut borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp, buna karşın alacak senetlerinin reeskonta tabi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar,
3. İşletmede çalışan personelin ölümü durumunda ailesi ve çocuklarına kanuni zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar,
4. Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,
5. Uğraş konuları ile ilgili dernek veya birliklere ödenen masrafa katılma payları,
6. Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere istinaden yapılan giderler,
7. Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (8) numaralı bendinde hüküm altına alınan haddin üstünde ödenen sendika aidatları vb.),

¹⁸⁶ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:295.

8. Kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderler (Rüşvet, yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar vb.),

9. Maliyet olarak dikkate alınması gereken harcamalar,

10. Dönemsellik ilkesi gereği cari yıl haricindeki geçmiş veya gelecek yıllara ait giderler,

11. Siyasi partilere ve K.V.K.'nın 10. maddesi kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişilere yapılan bağışlar,

12. Kanunlarda düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler,

13. Kıdem tazminatları karşılıkları,

kurum kazancının tespiti esnasında, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

11.14. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERE İLİŞKİN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel özellikli konulara ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

11.14.1. Çalınan Malların ve Sabit Kıymetlerin Giderler Açısından Değerlendirilmesi

Genel hukukta, hırsızlık veya dolandırıcılık mali sonuçları itibarıyla, sadece taraflar arasında hüküm ifade eder. Üçüncü şahıslara etkisi yoktur. İşletmenin hırsızlığa maruz kalması, üçüncü şahıslara olan borcunu ortadan kaldırmayacağından, vergi alacağına bağlı olduğu olayın meydana gelmesi ile doğmuş bulunan vergi borcunu etkilemesi düşünülemez.¹⁸⁷

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir. Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır.¹⁸⁸

İşletmelerin mal stoğunda hırsızlık nedeni ile bir azalma olduğu takdirde, mükellefler tarafından yapılması gereken işlem, hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre farklılık arz etmektedir.

Hırsızlık olayı polis kayıtları ve benzeri belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak

¹⁸⁷ ÖZBALCI, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, Sayfa:310

¹⁸⁸ VURAL, İrfan; Kaydi Envanter – Fiili Envanter Farkları, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2003, Sayı:187, Sayfa:110

kaydedilmelidir. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesi hükmü uyarınca, bu mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi de mümkün değildir. Dolayısıyla, daha önce malların alındığı dönemde indirim konusu edilen katma değer vergisinin bu defa ilgili dönem KDV beyannamesinde "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırına eklenerek beyanı gerekmektedir.

Hırsızlık olayının polis kayıtları ve benzeri kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak katma değer vergisinin de hesaplanması gerekmektedir.

Çalınan sabit kıymetler için de durum aynıdır. Çalınan sabit kıymetlerin zarar olarak kabul edilebileceğine yönelik vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Çalınan emtianın ve sabit kıymetlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi hükmü çerçevesinde de gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Çalınan sabit kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesine göre fevkalade amortisman tabii tutulabileceğini söylemek mümkün değildir. Zira, söz konusu maddeye göre amortisman ayırabilmek için sabit kıymetin;

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
3. Cebri çalışmaya tabii tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

bir sabit kıymet olması gerekmektedir. Sabit kıymetin çalınması kanunda sayılan bu hallerin hiçbirine girmemektedir.

Sonuç olarak hırsızlık olayı nedeniyle zarara uğrayan işletmelerin bu zararlarını, vergi matrahlarının tespiti sırasında gider olarak dikkate almaları mümkün değildir.

Bununla beraber hırsızlık olayına karşı yaptırılan sigortalar için ödenen primlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Diğer taraftan bu şekilde sigortalanan iktisadi kıymetler nedeniyle sigorta şirketinden tazminat alınmışsa, alınan tazminatın gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi zorunludur.¹⁸⁹

11.14.2. Garanti Gider Karşılıkları

Faydalı ömürleri birden fazla yıla sirayet eden dayanıklı tüketim malları ticareti ile iştirak eden mükellefler, satışını yaptıkları bu mallar için genellikle 1 veya 3 yıllık süreler ile ücretsiz tamir ve bakım garantileri vermektedirler. Verilen bu garantilerin kapsamında satılan malın yenisi ile değiştirilmesi, bozulan parçalarının tamir edilmesi veya değiştirilmesi ve ücretsiz olarak dönemsel bakımlarının yapılması gibi hususlar

¹⁸⁹ AKDAĞ, Bülent; YİĞİTBAŞI Ali; Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, TÜRMOB Sirküler Rapor, 2002-7, Sayfa:78.

yer almaktadır. Uygulamada, bu kapsamda satış yapan mükelleflerin, garanti süresi gelecek hesap dönemlerine sarkan mallara garanti kapsamında yapacakları hizmetler için satışın yapıldığı hesap döneminde “Garanti Gider Karşılıkları” ayırdıkları ve dönem kurum kazançlarının tespitinde dikkate aldıkları görülmektedir.¹⁹⁰

Bu tür giderlerin, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Nitekim bir yargı kararında söz konusu garanti gider karşılıklarının, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı yönünde karar verilmiştir.¹⁹¹

11.14.3. Amortismanlara İlişkin Özellik Arz Eden Hususlar

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemeler doğrultusunda ayrılan ve sonuç hesaplarına aktarılan amortisman giderlerinin, kurum kazancından indirilebileceği yukarıda açıklanmıştı. Ancak, bazı durumlarda amortisman giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Amortisman giderlerinin, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edileceği durumlar şunlardır.¹⁹²

- Amortisman oranı kanuni oranın üzerinde tespit edilirse, hesaplanan amortismanın kanuni orana göre hesaplanacak amortismanı aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Ancak 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler uyarınca mükelleflerin ilgili amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayırabilecekleri amortisman oranı, mükellefin faaliyette bulunduğu sektörlerde dikkate alınmak suretiyle 337, 339, 365 ve 389 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilmiş olup bu oranı aşan bir oranda hesaplanan amortisman giderinin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

- İktisadi kıymetin itfa süresi içinde herhangi bir yılda amortisman gideri hesaplanmaz ise, daha sonraki yıllarda ve tespit edilen amortisman oranına göre hesaplanan itfa süresi uzatılamayacağı için itfa süresinin dolduğu hesap döneminden sonraki hesap döneminde, ilgili dönemde ayrılmayan kısım gider yazılamaz.

- İlk yıl belirlenen amortisman oranı itfa süresi içinde değiştirilemeyeceği için (V.U.K. Md. 317 ve 318 hariç), amortisman oranının itfa dönemi içinde artırılması durumunda aşan kısma isabet eden amortisman gideri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

- Aynı şekilde ilk belirlenen amortisman oranına göre hesaplanan itfa yılı değiştirilemeyeceği için, amortisman oranının düşürülmesi durumunda, itfa edilemeyen kısım için amortisman ayrılamayacaktır. Bununla birlikte, itfa süresi içinde ilk orana dönülerek amortisman gideri ayrılabilir. Ancak, düşük oranlı yıllarda ayrılmayan kısım hiçbir dönemde tamamlanamaz.

- Normal amortisman yönteminden, azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceği için, bu değişikliğin vukuu bulunduğu dönem ve müteakip dönemlerde,

¹⁹⁰ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:299.

¹⁹¹ Bursa Vergi Mahkemesi’nin E:1998/400, K:1999/108 sayılı Kararı.

¹⁹² AKDAĞ, Bülent; YİĞİTBAŞI, Ali; a.g.e., Sayfa:68.

normal amortisman yöntemine göre ayrılması gereken amortisman giderini aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

- Fevkalade amortisman uygulayabilmek için Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesinde belirlenen bir kısım şartlar yerine getirilmeden bir iktisadi kıymet için fevkalade amortisman uygulanırsa, ilgili dönemde ayrılması gereken amortisman tutarını aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

11.14.4. Promosyon Giderleri

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışı yapılan mallara olan talebi koruma amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Promosyon kampanyalarının düzenlenmesindeki amaç şirketin dolayısıyla işletmenin ticari kazancının artırılmasıdır. Bu nedenle, bedelsiz olarak verilen malların, "işletmeden çekilen mallar" olarak değerlendirilmeyip ürünün satışını artırmak için yapılan reklam harcaması olarak kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede işletmelerin iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir malın (promosyon ürününün) verilmesi dolayısıyla yapılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapıldığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında genel gider olarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.¹⁹³

Burada üzerinde durulması gereken husus, promosyon olarak verilen malların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerektiğidir. Danıştay 3. Dairesinin 22.05.1997 tarih ve E.1995/3460, K.1997/1937 sayılı kararında işin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen promosyon harcamalarının gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır. Yine Danıştay 4. Dairesi 12.03.1997 tarih E.1997/796, K.1997/853 sayılı kararında özetle; şirketin faaliyetinin İlkokul Öğretmenleri Yardımlaşma Sandığına sözleşme gereği araba teslimleri ile inşaat taahhüt işlerinden oluştuğu, promosyon olarak dağıtılan malların ise pijama, iç çamaşırı, nevresim, çarşaf, yastık, sehpa takımı, sehpa örtüsü gibi emtialar olduğu ve bu malların promosyon olarak dağıtımının davacı şirketin faaliyeti ile ilgili olmadığı gibi gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi çerçevesinde değerlendirilmesinin de mümkün olmadığı hükmüne varmıştır.

11.14.5. Eşantyonlar ve Numune Mallar

İşletmenin tanıtımını yapmak ve satışlarını arttırmak amacıyla, başka firmaların üretimi olan çanta, ajanda, gemici takvimi, ahşap masa seti, duvar saati, şerit metre, saatli kristal isimlik, karton çanta, broşür, duvar takvimi, masa üstü takvim gibi ürünlerin, ticari faaliyetleri ile ilişkisi bulunan gerçek kişi ve/veya firmalara

¹⁹³ AKDAĞ, Bülent; YİĞİTBAŞI, Ali: a.g.e., Sayfa:81.

faaliyetleri ile orantılı ve ölçülü olarak dağıtılması durumunda söz konusu bu kıymetlere ilişkin harcamaların G.V.K.'nın 40. maddesinin (1) numaralı bendine göre genel gider olarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.¹⁹⁴

Diğer taraftan firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkaracakları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları ayrıca bir bedel almaksızın müşterilerine veya potansiyel müşterilerine vermektedirler. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılamaz" v.b. ibareleri içeren bu mallar da aynı pazarlama gideri özelliği taşıdığından bu mallar için yapılmış olan giderler vergi matrahının belirlenmesi sırasında gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gerek numune gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen mallar için yapılan giderlerin safi kurum kazancının tespiti esnasında gider olarak dikkate alınabilmesi için;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması,
- Ticari teamüllere uygun miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

gerekmektedir. Aksi takdirde belirtilen şartlar mevcutsa yüklenilen numune ve eşantiyon giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

11.14.6. Hizmet ve Emtia Alımı İçin Verilen Avansların Gider Yazılıp Yazılamayacağı

Hizmet ve emtia alımı için kişi veya firmalara verilen avansların, avans verilen bu firmaların taahhütlerini yerine getirmeden iflas etmeleri (ya da diğer sebeplerle taahhütlerini yerine getirmemeleri), halinde gider yazılıp yazılamayacağı da tartışılan konular arasında yer almaktadır.

Bilindiği üzere, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ve ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denilebilir.

Öte yandan vergi kanunlarında, bir taahhüdün yerine getirilmesi amacıyla verilen ancak taahhüt yerine getirilmediği halde sair nedenlerle geri alınamayan avans bedellerinin zarar olarak yazılacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Buna karşılık Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde, kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği, aynı Kanunun 317. maddesinde de tabii afet yüzünden kayba uğrayan amortisman tabii kıymetlerin, fevkalade amortisman uygulamak suretiyle yok edileceği açıklanmış bulunmaktadır.

¹⁹⁴ İstanbul Defterdarlığı'nın 21.05.2004 tarih ve 6983 sayılı muktezası.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurundan meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Bu nedenle, söz konusu avans bedellerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bu ödemelerin, “Cari Hesap” ya da “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı”na alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.¹⁹⁵

Söz konusu avans ödemelerinin, şüpheli ticari alacak olarak kabul edilerek kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı da özellik arz etmektedir.

Verilen sipariş avansları, yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan ödemelerdir. Yapılan bu ödemeler, mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştiğinde mal veya hizmet bedeline karşılık yapılacak ödemelerden mahsup edilmektedir. Tahsil edilemeyen katma değer vergisi için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı yönündeki tartışmalarla birlikte avansa konu malı veya hizmeti alamadığı gibi verdiği avansı da geri almakta zorlanan mükelleflerin söz konusu avansları için şüpheli ticari alacak karşılığı ayırıp ayıramayacakları hususu da devamlı olarak tartışılmış ve bu konuda gerek yargı çevresinde gerekse doktrinde bir görüş birliği oluşmamıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi, söz konusu tartışmanın temel çıkış noktası, tahsil şüpheli hale gelen alacağın daha önce hasılat yazılması gerekip gerekmediğidir. Bazı görüşlere göre; bir alacağın, şüpheli ticari alacak olarak kabul edilip karşılık ayrılabilmesi için daha önce hasılat unsuru olarak kabul edilmiş olması gerekmektedir. Bu görüşe katılmayıp şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilmek için söz konusu alacağın daha önce hasılat unsuru olarak dikkate alınmış olmasının gerekmediği yönünde görüş belirtenlerde mevcuttur.

Maliye Bakanlığı, 334 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tahsil edilemeyen katma değer vergisi için şüpheli ticari alacaklar karşılığı ayrılabilmesi açıklamasını yaparak yukarıda bahsedilen tartışmanın katma değer vergisi ile ilgili olan kısmını sona erdirmiştir.

Acaba, 334 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılan açıklama sonrasında verilen sipariş avansları için de karşılık ayrılabilir midir? Aşağıda bu husus üzerinde durulacaktır.

Bazı görüşlere göre, alacağın, şüpheli alacak olarak karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılabilmesi için söz konusu alacağın daha önce hasılat olarak kaydedilmiş olması gerekli değildir. Alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması, alacağın mutlaka daha önce gelir veya hasılat yazılan bir alacak olmasını gerektirmez. Alacağın, karşılık ayırmak yoluyla gider yazılabilmesi için iş ve işletme ile ilgili olması ve faaliyetin normal icapları dahilinde doğmuş olması

¹⁹⁵ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:301.

gerekli ve yeterlidir. Örneğin; hatır senedi niteliğinde olan alacaklar, gerçek ticari işlemlerden doğmadığı için şüpheli alacak uygulamasına konu edilemeyeceklerdir. Bu tür alacaklar için karşılık ayrılmasının nedeni, alacağın daha önce hasılat olarak kaydedilmemiş olması değil, gerçek ticari işlemlerden doğmamış olmasıdır.

Bu görüşü savunanlara göre, şüpheli alacak uygulamasına konu alacağın mutlaka mal ve hizmet satışından kaynaklanmış olması yani daha önce gelir hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekmez. Kaldı ki ilgili madde de böyle bir şart da öngörülmemiştir. Alacağın ileride hasılat hesaplarına geçirilecek olması veya kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması halinde de şüpheli alacak uygulaması yapılabilecektir.

Bu görüş taraftarlarına göre alacağın, iş ve işletme ile ilgili olması veya genel olarak faaliyetin normal icapları dahilinde teşekkül etmiş bulunması koşuluyla, daha önce gelir yazılmamış olsa bile bu mahiyetteki alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

Diğer görüşe göre alacağın, şüpheli alacak olarak karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılabilmesi için söz konusu alacağın daha önce hasılat olarak yasal kayıtlara intikal ettirilmiş olması gereklidir. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi hükmüne göre, bir alacağın karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilmesi herşeyden önce söz konusu alacağın "ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili" olmasına bağlıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde değişiklik yapan 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunun gerekçesinde, "*karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması, diğer bir deyişle alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerektiği*" açıklamaları, bu görüşü savunanların temel dayanaklarını oluşturmaktadır.

2365 sayılı Kanunun gerekçesi, ticari ve zirai kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk esası ile paralellik arz etmektedir. Şüpheli ticari alacak karşılığı uygulaması, ticari ve zirai kazancın tespitinde uygulanan tahakkuk esasının bir sonucu olarak daha önce hasılat hesaplarına dahil edilmiş ancak tahsil edilememiş bir alacağın işletmeler üzerinde yaratacağı vergisel sonuçları nötrleştirmeye yönelik bir uygulamadır. Bu nedenle satıcının edimini yerine getirmemesi ve ileride alınacak mal ve hizmet için verilen avansların tahsil edilememesi halinde, verilen avansın şüpheli alacak gibi değerlendirilmesi ve bunlar için karşılık ayrılarak gider yazılması mümkün değildir.¹⁹⁶

11.14.7. Temettü İkramiyelerinin Durumu

Mükelleflerin çalışan personellerine, yıllık karları üzerinden temettü ikramiyeleri ödemeleri sıkça karşılaşılan bir durumdur. Temettü ikramiyelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecekleri 5 ve 20 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Söz konusu genel tebliğlerde personele ödenen temettü ikramiyelerinin ücret olduğu ve kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun

¹⁹⁶ KARTALOĞLU, Emre; KDV İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılabilmesi Yönündeki Açıklama Sonrasında Verilen Sipariş Avanslarında Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Tartışması, Maliye Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:419, Sayfa:80.

40. maddesinin (1) numaralı bendi gereğince gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmişti.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de konuya ilişkin açıklamalar yapılmış ve G.V.K.'nın 75. maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı olduğu bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmadığı, kurum personeline ödenen temettü ikramiyelerinin ise G.V.K.'nın 61. maddesine göre ücret sayıldığı, bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edileceği belirtilmiştir.

Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara izleyen yılda ödeme yapılacak olsa dahi ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

11.14.8. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Kıdem tazminatı, işçinin çeşitli sebeplerle işyerinden ayrılmasını gerektiren durumlarda, işveren tarafından İş Kanunu gereğince işçiye veya mirasçılara vermekle yükümlü olduğu bir tazminattır. Kendi isteğiyle işten ayrılan işçi, kıdem tazminatına hak kazanamaz. Kıdem tazminatı brüt ücret üzerinden hesaplanır ve sadece damga vergisi kesintisine tabidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (7) numaralı bendine göre, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken **kıdem tazminatlarının tamamı** ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz), gelir vergisinden istisnadır.

Kıdem tazminatının söz konusu olabilmesi için tam bir yılın dolması gereklidir. Aşağıdaki Sayıştay Temyiz Kurulu Kararında, "bir yıldan" ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

"Kıdem yılı 360 gün kabul edilemez. Bir tam yıl ifadesinden iş akdinin devamına ilişkin yıl, yani 365 günün anlaşılması icap etmektedir. Müteaddit (birden fazla) yargı kararlarında da ifade edildiği üzere, kıdem tazminatının hesabında bir güne isabet eden miktar bulunurken, bir yıl içinde ilgililere yapılmış olan ödemelerin 365 sayısına bölünmesi, ilamda da belirtildiği üzere yılın 365 gün olarak dikkate alınması gerekmektedir." (Sayıştay Temyiz Kurulu 7 Mart 1989 Dosya No:21607, Tutanak 21721)

Bu giderin özelliği; hem vergi yasaları açısından, hem ticari açıdan gider oldukları kabul edilmelerine rağmen, doğuş veya tanınma zamanları açısından vergi yasaları ile muhasebenin temel ilkeleri arasında farklılıklar olmasıdır. Bunların gider olduklarında şüphe yoktur, ancak muhasebeleştirilme ve mali kar - zarar hesabına alınma zamanları muhasebe anlayışına ve vergi anlayışına göre farklı muhasebe dönemlerine düşer.

Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması, ticari gerekler ve 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenen ihtiyatlılık ve dönemsellik temel kavramlarının uygulamaya konması için gereklidir. Bu karşılığın ayrılması veya aktiflerde değer düzeltimlerinin yapılması sayesinde; bir taraftan karşılığın ayrılmasını gerektiren durumun ortaya çıktığı dönemin giderlerinin doğru belirlenmesi, diğer taraftan ilgili varlıkların gerçekleştirilebilir değerlerinin aktifte, muhtemel borçların da pasifte tam olarak gösterilmesi sağlanmaktadır.

Ancak ne var ki vergi yasaları bu tür karşılık giderlerini muhtemel olarak doğdukları dönemde değil de, kesin olarak tutarları da saptandıktan sonra gider yazılmasına ve vergi matrahından indirilmesine izin vermektedir. Yani gider olarak tanınma açısından muhasebe tahakkuk esasını kabul ederken, vergi yasaları ödemeyi veya kesinleşmeyi esas almaktadır. Temelde her ikisi açısından da gider kabul edilmekte, ancak kabul edilme zamanları farklı olmaktadır. Vergi kanunları gider kabul etmeyi daha sonraki bir zamana ertelemektedir. O halde bunlar temelde kanunen kabul edilmeyen gider değillerdir. Ancak, vergileme dönemi itibarıyla kabul edilmeyen giderlerdir. Ödendikleri dönemde kazanç tespitinde dikkate alınabilirler.

11.14.9. Harcırah Ödemelerinin Gider Boyutu

Bilindiği üzere, G.V.K.'nın 40. maddesinin (4) numaralı bendine göre; seyahat giderlerinin kurum kazancından indirilebilmesi için:

- Seyahatin işle ilgili olması,
- Seyahat süresinin, seyahatin nedeni olan işin gerektirdiği süreyi aşmaması,
- Seyahat ve ikamet giderlerinin işin önem ve genişliği ile orantılı olması,

gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu seyahat ve ikamet giderlerinin kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler ile belgelendirilmesi gerekir. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptığı işle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde olması kaydıyla gider yazılmasında, herhangi bir sınırlama mevcut değildir.

Hizmet erbabına ödenen harcırahların, ticari, zirai ve mesleki kazancın tespitinde, genel gider beyanında sırasıyla G.V.K.'nın 40/1 ve 57/3. maddelerine göre ücret olarak gider yazılması gerekmektedir.

Ancak, işverenlerin hizmet erbabına ödedikleri harcırahı, seyahat gideri veya seyahat ve ikamet gideri adı altında yaptıkları ödemeleri ücret olarak kabul edip, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesine göre ücret bordrosu tanzim etmeleri ve anılan ödemeleri bu belgeye ekleyerek gider yazmaları gerekir.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, hizmet erbabına yapacakları iş seyahatlerinde harcanmak üzere, harcırah avansı da

ödenebilmektedir. Harcırah avanslarının, geçici bir hesapta izlenilerek, kesinleşmesini müteakip gider yazılması mümkün olabilmektedir.¹⁹⁷

11.14.10. Hediye Çeklerinin Gider Kaydedilmesi

Firmaların özellikle kendi reklam ve tanıtımlarını yapmak üzere yılbaşı başta olmak üzere dini bayramlarda ticari ilişkide bulunduğu veya iş yaptırdığı kişilere çeşitli hediye vermeleri geleneksel hale gelmiştir. Ancak, son yıllarda hediye verme işlemi, hediye verilecek kişilerin kendi zevkleri ve ihtiyaçları dikkate alınmak suretiyle, hediye çeki verilmek suretiyle de gerçekleştirilmektedir.

G.V.K.'nın 40.maddesinin (1) numaralı bendine göre, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmaktadır. Ancak, bu tür giderlerin indirilecek gider olarak dikkate alınabilmesi için, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması iş ve işletme hacmi ile mütenasip olması gerekir. Yapılan giderin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesinin bir gereği olarak değil, işletme sahibinin kişisel tatminini sağlama amacına yönelik olduğu durumlarda ise bu giderlerin vergilendirmeye esas matrahın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bu şekildeki giderlerin mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem ticari kârına ilave edilmesi gerekir.

Firmaların reklam ve tanıtım amacıyla hediye çeki satın alıp dağıtımaları nedeniyle katlandıkları giderlerin, G.V.K.'nın 40. maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi için dağıtılan hediye çeklerinin iş ve işletme ile ilgisinin ispat ve tevsik edilmesi gerekir. Bu nedenle, hediye çeki dağıtılan kişilerin bir listesi yapılarak, hediye çeki dağıtılan kişilerle iş ve işletme faaliyetleri arasında bağlantının kurulması gerekir.¹⁹⁸

11.14.11. Finansal Kiralamada Gider Kaydı

Finansal kiralama işlemleri sonunda kiracılar tarafından finansal kiralama şirketlerine ödenen kira bedellerinin kurum kazancının tespitinde ne şekilde dikkate alınacağına ilişkin olarak 4842 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 290. maddede bir kısım düzenlemeler yapılmıştır.

4842 sayılı Kanunun 24.04.2003 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 25. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 290. maddede finansal kiralama değerlendirme işlemleri yeniden düzenlenmiştir. Bu değerlendirme işlemleri ile ilgili açıklamalara da 319 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre; kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet,

¹⁹⁷ CENK, Ramazan; Yurtiçi ve Yurtdışı Harcırahların; İstisna Edilmesi Gider ve Muhasebeleştirilmesi II, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2003.

¹⁹⁸ ALTINDAĞ, MEHMET; Hediye Çeklerinin Gider Kaydedilmesi ve KDV Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, Sayı 133.

kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.

Aktife kaydedilen kullanma hakkı, kiracı tarafından genel hükümler çerçevesinde amortismanına tabi tutulacaktır. Ödemenin bunun dışındaki kısmı ise kira ödemesi olarak ödeme esasında gider yazılmaktadır. Bu uygulamanın önceki uygulamalara göre farkı, kiracı tarafından yapılan toplam ödemenin, kiralama konusu kıymetin cari değerine (veya kira ödemelerinin bugünkü değerine) tekabül eden kısmının sonuç hesaplarına amortisman yoluyla intikal ettirilmesidir. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayırma işlemi yapılmayacaktır.

11.15. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER OLARAK DEĞERLENDİRİLECEK NAKİT ÇIKIŞLARININ VERGİSEL BOYUTU¹⁹⁹

İşletmelerde dönem sonu özsermaye tutarının dönem başı özsermaye tutarından fazla olması söz konusu dönem faaliyetlerinin karlı sona erdiğini ortaya koymaktadır. Buna karşılık faaliyet dönemi içinde yapılan bir kısım harcamaların vergi mevzuatı açısından gider olarak dikkate alınamaması nedeniyle söz konusu giderlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde safi kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Dönem ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınan ancak, mali bilanço karının tespitinde dikkate alınamayan bu harcamalar kanunen kabul edilmeyen gider olarak adlandırılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilebilmesi için mutlak surette ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir harcama olması gerekir. Aksi halde, ticari kazanç ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan harcamaların ya da nakit çekişlerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelenmesi, harcama gider ya da maliyet kavramlarının tanımlarına ve içeriklerine uygun değildir.

Bilindiği üzere, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan her türlü harcama gider olarak kazancın tespitinde dikkate alınır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi bu konuda çok açık ve nettir. Ancak, söz konusu bu harcamalardan bir kısmının muhtelif Kanunlarda yapılan özel düzenlemelerle kazancın tespitinde dikkate alınması engellenmiştir.

Kurum kazancının (başka bir ifade ile ticari kazancın) elde edilmesi ya da idame ettirilmesiyle herhangi bir ilişkisi bulunmayan şahsi harcamaların, şirketin muhasebe kayıtlarına öncelikle gider olarak kaydedilmesi daha sonra dönem kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi esnasında, kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilmesi, kanunen kabul edilmeyen giderin yapısı ve işleyiş şekli itibarıyla mümkün değildir. Çünkü, yapılan harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Oysa, yukarıda açıkladığımız üzere, kanunen kabul edilmeyen gider gerçekte bir giderdir ve ticari karın tespitinde indirim olarak dikkate alınır. Ancak, kanunlarda yapılan özel düzenlemeler nedeniyle mali karın oluşumu esnasında bir harcama olmasına rağmen gider olarak dikkate alınamaz.

¹⁹⁹ MERCAN, Eray; İşletmeden Çekilen Değerlerin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Değerlendirilmesinin Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 102

Kurum kazancı ile ilişkisi tam olarak kurulamayan belgesiz yapılan harcamaların da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ticari kazancın bulunmasında V.U.K.'un 228. maddesinde sayılan harcamalar ve G.V.K.'nın 40/1. maddesinin parantez içi hükmüne istinaden götürü olarak hesaplanan giderlerin dışında belgesiz gider kaydı mümkün değildir. Belgesiz yapılan harcamaları, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alıp daha sonra mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığımızda, belgesiz yapılan harcamayı bir nev'i legalleştiririz. Oysa, yapılan bu harcamanın yapılış amacı ve şekli belli değildir. Aslında, bir harcama yapılıp yapılmadığı bile belli değildir. Eğer ki, bu şekilde belgesiz yapılan harcamalar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınırsa işletmelerin mali yapıları ve öz sermayesi bozulur, hatta işletmelerin içi boşaltılmış olur. Bu şekildeki bir harcama şekli, işletme ile ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişilerin ve de Devletin hak ve çıkarlarını korumamış olur.

İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi ile hiçbir ilişkisi bulunmayan harcamalar ile belgesiz gider kaydı gibi nakit ya da diğer işletme kaynaklarının işletme dışına çıkarılması, işletmelerde sağlıklı vergilendirilmenin yapılmasına da engel olur.

Görünüşte mali karı etkilemediği gerekçesiyle işletmeden yapılan şahsi ya da belgesiz harcamalar ile nakit çıkışlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması mümkün değildir; çünkü, bu harcama ve çekişlerin işletme faaliyetleri ile herhangi bir ilişkisi yoktur.

İşletmelerden yapılan nakit çıkışlarının belgesiz yapılan harcama olarak nitelendirilmesi ve şirket ortaklarına ait şahsi harcamaların şirket harcaması gibi kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu harcamaların daha sonra kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilerek mali karın tespit edilmesi halinde şirket karı, ilgili dönemde ve sonraki dönemlerde olumsuz olarak etkilenir. Çünkü, yapılan bu harcama ve nakit çıkışları bir kanunen kabul edilmeyen gider değildir.

Kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilen ve vergi kanunlarına göre kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen ödemeler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddelerinde düzenlenmiştir.

Buna göre kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari faaliyetin gerçekleştirilebilmesi için yapılması zorunlu olan ve ticari karın tespitinde hasıllardan indirilebilen, ancak vergi kanunları açısından safi karın tespitinde indirim konusu yapılamayan giderlerdir. Bu durumda işletmeler tarafından, nedeni ve mahiyeti belli olmayan ve tevsik edilemeyen nakit çıkışlarının, belgesiz yapılan harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. İşletme kaynaklarının, gerek şahsi harcamalar gerekse belgesiz harcamalar nedeniyle işletme dışına çıkarılması veya işletmeden çekilmesi bir anlamda işletmenin içinin boşaltılması anlamını taşır.

Bu durum, şirket kaynaklarının şirket dışına çıkartılması ve bir şekilde şirket ile olan ilişkisinin de kesilmesine neden olacaktır.

Aslında, şirket tarafından yapılan şahsi ödemeler ya da borçlanmalar ile belgesiz gider kaydı nedeniyle nakit çıkış ve borçlanmaları, vergi hukuku açısından şirket ortaklarına verilen borç para ya da şirket kaynaklarının ortaklar tarafından karşılıksız kullanılması niteliğindedir.

Nitekim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13. maddesinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen haller sayılmış, aynı Kanununun 11. maddesinin (c) bendinde ise sermaye şirketlerinin dağıttıkları örtülü kazançların, kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Örtülü kazancı düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca şirketin kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alıp vermesi örtülü kazanç dağıtımıdır.

İşletmeden çekilen değerlerin, kurum bünyesindeki faaliyetlerde kullanılması ya da kurum tarafından alternatif finansal araçlara (devlet tahvili, hazine bonosu, repo, vadeli mevduat gibi) yatırılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde işletmenin elde edebileceği kazanç artacaktır. Bu nedenle, şirket tüzel kişiliğine ait kıymetlerin, şirketin iktisadi ve ticari amaçları dışında ve karşılıksız olarak kullandırılması şirket kazancının örtülü bir şekilde dağıtıldığını gösterir.

Diğer bir açıdan ise, söz konusu nakit çıkışı ve şahsi harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmesi suretiyle işletme kaynaklarının tekrar işletmeye dönmek üzere kurum dışına çıkartılması, sadece ilgili dönemde değil müteakip dönemlerde de işletmenin elde edeceği gelirden vazgeçmesi anlamına gelmektedir.

Bu nedenle, söz konusu harcama ve nakit çıkışları sadece ilgili dönemin kurum kazancını olumsuz olarak etkilememekte, müteakip dönemlerdeki kurum kazancını da olumsuz olarak etkilemektedir.

Ayrıca şirket kaynaklarının işletme dışına çıkarılması, şirketin mali yapısının zayıflamasına neden olabileceği gibi şirketle ilişki içerisinde bulunan diğer kişilerin hak ve çıkarlarını da olumsuz yönde etkileyecektir. Kaldı ki, halka açık anonim şirketlerde belirttiğimiz mahzurların etkisinin daha yıkıcı olacağı, küçük yatırımcılar açısından sermaye piyasasına olan güveni ortadan kaldıracağı muhakkaktır.

İşletme tarafından şirket ortakları için yapılan şahsi harcamalar ile nedeni ve içeriği belli olmayan belgesiz gider kayıtları dolayısıyla işletmeden çekilen kaynakların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmesi gerekir.

Ayrıca, söz konusu harcama ve nakit çıkışları kanunen kabul edilmeyen gider olmadığından ilgili dönemde sadece ticari kara ilave edilmek suretiyle işletme ile ilişkisinin kesilmemesi gerekir. Bu harcamaların şirket ortaklarından olan alacak olarak takip edilmesi, vergilendirmedeki amaca uygun olacaktır.

12. MADDE 12 : ÖRTÜLÜ SERMAYE

Örtülü sermaye

Madde 12- (1) 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 katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma 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 dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka

ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 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.

(7) 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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. 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. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

12.1. GENEL AÇIKLAMA

Yaklaşık elli yılı aşkın bir süredir uygulanagelen 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 15. maddesinin (2) numaralı bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiş ve 16. maddesinde ise "Örtülü Sermaye" müessesesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır.

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması fikrinin altında, kurumun ilişkili olduğu gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma gerçekte bir sermaye olarak konulan ve bu sebeple de sadece kurumun kar veya zararına ortak olmayı sağlayan paraların, borç olarak değerlendirilerek karşılığında faiz ödenmesi ve bu yolla kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmeden kurum dışına çıkarılmasının önlenmesi yatmaktadır. Aslında temel amaç, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının önüne geçmektir. Bu açıdan bakıldığında örtülü sermaye müessesesi K.V.K.'da yer alan başlıca vergi güvenlik müesseselerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

5520 sayılı K.V.K.'da da bu önemli vergi güvenlik müessesesinden vazgeçileceği düşünülemezdi. Nitekim kanun koyucu 5520 sayılı K.V.K.'da, örtülü sermaye müessesesini, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeleri dikkate alarak yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif

kıstaslar konulmuş ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar belirtilmiştir.

Ancak, konulan bu objektif kıstaslara ve uygulamada karşılaşılan pek çok sorunu açıklayıcı hükümler getirilmesine rağmen yeni Kanun ile ihdas edilen örtülü sermaye müessesesi bir çok sorunu da beraberinde getirmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtildikten sonra, söz konusu Kanun'un 12. maddesinde örtülü sermaye müessesesinin unsurları üzerinde durulmuş, örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar belirtilmiş ve örtülü sermayenin tespiti sonucunda yapılacak düzeltme işlemleri açıklanmıştır.

Kitabımızın bu bölümünde örtülü sermaye müessesesinin üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulacaktır.

12.2. YENİ DÜZENLEME HANGİ TARİHTEN İTİBAREN UYGULANACAK?

Müessesenin ayrıntılarına geçmeden önce hangi tarihten itibaren uygulanacağını belirlemekte fayda bulunmaktadır. 5520 sayılı K.V.K.'nın, örtülü sermaye müessesesini düzenleyen 12. maddesi, 01.01.2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanun'un yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda, 2005 ve hatta daha önceki yıllarda yapılan uzun vadeli bir borçlanma nedeniyle dahi 2006 ve sonraki yıllarda 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde hüküm altına alınan örtülü sermaye müessesesi geçerli olacaktır. Dolayısıyla düzenlemenin uygulanabilmesi için borcun vade tarihi önem kazanmaktadır. Vadesi 01.01.2006 tarihinden sonraki döneme rastlayan borçlanmalar için 5520 sayılı K.V.K. ile hüküm altına alınan örtülü sermaye müessesesi geçerli olacaktır.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, *"Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur."* hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda vadesi 01.01.2006 tarihinden önce dolan borçlanmalar için 5422 sayılı K.V.K.'nın 16. maddesinde hüküm altına alınan örtülü sermaye müessesesi uygulanacaktır.

12.3. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN KUR FARKLARININ DURUMU

Kitabımızın bu bölümünde, 5520 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen örtülü sermaye müessesesini tüm unsurlarıyla anlatmaya başlamadan önce, söz konusu Kanunla kurum kazancından indirilemeyeceği net olarak açıklanan, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farkları üzerinde durmak istiyoruz.

Örtülü sermaye müessesesi, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 16. maddesinde düzenlenmiş olup mezkur Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan **faizlerin** kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştı.

Bahsi geçen bent hükmünde sadece “faiz” tabirinin kullanılmış olması, örtülü sermaye niteliğindeki borçlar nedeniyle, başta kur farkları olmak üzere, kurum kazancının tespitinde indirim neden olan faiz dışındaki unsurların gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda bir kısım tartışmaların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kapsamda olmak üzere örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farklarının, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda iki farklı görüş ileri sürülmekteydi.²⁰⁰

Bu görüşlerden birincisine göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farklarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Bu görüşü savunanlara göre 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 15. maddesinin (2) numaralı bendinde “faiz” tabiri kullanılmıştır. Faiz, paranın belli bir süre kullanılması karşılığında verilen veya alınan meblağdır. Kur farkı ise faizden çok farklı bir nitelik taşımakta olup, Türk parasının yabancı paralar karşısında değer yitirmesi nedeniyle oluşan bir değerdir. Vergi kanunları lafzı ve ruhi ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümleri, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasında belirtilen esaslar dahilinde yorumlanarak uygulanır. Halbuki lafzen açık olan hükümlerin uygulanmasında, lafza göre hareket edilmesi yasal bir zarurettir. Eski K.V.K.’nın 15. maddesinin (2) numaralı bendinde yazılı “faiz” tabiri lafzen açık olup kur farkları bu tabirin içerisinde yer almamaktadır. Sonuç olarak, bent hükmünde açıkça “faiz” tabiri kullanıldığından, örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarla ilgili olarak oluşan faiz giderleri dışındaki unsurların dönem kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasına yasal bir engel bulunmamaktadır.

İkinci görüşü savunanlara göre ise örtülü sermayeden kaynaklanan kur farklarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü, madde metnindeki “faiz” tabiri geniş bir anlam taşımakta olup, bahse konu kur farkları da aynı kapsamda değerlendirilmektedir. Eski K.V.K.’nın 15. maddesinin (2) numaralı bendinde “faiz” tabiri borçlanmadan ötürü elde edilen veya edilecek bir edimi nitelemek için kullanılmıştır. Örtülü sermaye kapsamındaki yabancı para cinsinden borçlanmalarda ortaya çıkan kur farkları, esas itibarıyla, kullanılan para nedeniyle yabancı paradaki kur artışının bir faiz oranı gibi tespit edilerek, borç verilen paranın nemalandırılmasıdır. Dolayısı ile bu anlamda kur farkı, verilen borcun nemalandırılmasında kullanılan bir oranın tespit yöntemlerinden biridir ve faizden farkı yoktur. Eski K.V.K.’nın 15. maddesinin (2) numaralı bendinde yer alan “faiz” tabiri, örtülü sermayenin tanımlandığı 16. madde ile birlikte değerlendirildiğinde, birinci görüşte iddia edildiği gibi lafız olarak açıklık mevcut değildir. Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasına göre, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Örtülü sermaye müessesesinin getiriliş amacı, bu tip borçlanmalar nedeniyle kurum kazancının aşındırılmasının engellenmesidir. Bent hükmü, sadece lafzen değerlendirildiğinde, kanun koyucunun ya örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarda kurum kazancının sadece faiz yoluyla aşındırılabileceğini düşündüğünü, ya da bu müessese yoluyla faiz dışındaki unsurların da kurum

²⁰⁰ AKDAĞ, Bülent; YİĞİTBAŞI Ali; Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, TÜRMOB Sirküler Rapor, 2002-7.

kazancını aşındırmasına rağmen dikkate alınmamasını amaçladığını kabul etmek gerekir. Oysa kurum kazancı bu müessese kapsamında faiz dışındaki unsurlarla da aşındırılabilir. Hal böyle olunca, bu tip borçlanmalarla dönem kurum kazancının aşındırılmasını engelleyici bir düzenleme yapan kanun koyucunun, aynı sonuçlara ulaşan faiz dışındaki unsurları göz ardı etmesi beklenmemelidir. Bu anlamda örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanma nedeniyle kurum kazancının faiz, kur farkı veya benzeri bir unsurla aşındırılması arasında bir fark olmamalıdır.²⁰¹

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı bu şekilde tartışılmakta ve konu genellikle yargıya intikal ederek yargı organının vereceği kararla çözüme kavuşmaktaydı. Yargı organının her iki görüşü destekleyen kararları olmakla birlikte son dönemde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olması gerektiği yönündeki yargı kararları ağırlık kazanmıştır. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 27.05.2005 tarih ve E:2005/20, K:2005/143 sayılı kararında, aynı Kurulun 18.11.2005 tarih ve E:2005/121, K:2005/272 sayılı kararında olduğu gibi örtülü sermayenin varlığı kabul edildiğinde döviz cinsinden borçlanmaya ilişkin kur farkının gider olarak yazılamayacağı belirtilmiştir.

Yapılan bu tartışmalar 5520 sayılı Kanun'un 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının b) bendinde yapılan düzenleme ile tamamen giderilmiştir. Söz konusu bentte, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farklarının kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı açık olarak belirtilmiştir. Bu durumda, vadesi 01.01.2006 tarihinden sonraya sarkan borçlanmalar için de geçerli olmak üzere, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

12.3.1. 5422 sayılı eski K.V.K.'nin Uygulandığı Dönemde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar İçin Yeni Dönemde Verilen Kararlar

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, yeni Kurumlar Vergisi Yasası 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Öte yandan, eski Kurumlar Vergisi Yasası'nın 15. maddesinin 2. fıkrasında yer alan, örtülü sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faizler hükmü ile ilgili olarak, öteden beri süre gelmekte olan kur farklarının faiz sayılıp sayılmayacağı tartışmasına ilişkin birçok ihtilaf yargıda da sürmektedir. İşte, bu ihtilaflar yargıda sürmekte iken, yeni Kurumlar Vergisi Yasası'nın yürürlüğe girmesi ile yukarıda bahsi geçen söz konusu değişiklikler, bu anılan tartışmalar için bir referans olacak mıdır? Daha doğrusu, söz konusu yeni düzenlemeler, yargıda sürmekte olan söz konusu ihtilafların çözümünde, örneğin kur farklarının da faiz sayılması gerektiği şeklindeki iddiaların kabulünde, referans olarak kullanılabilir mi? İşte, 2002 Yılı Hesap Dönemi ile ilgili olarak bu konuda yargıda sürmekte olan bir dava, yeni Kurumlar Vergisi Yasası 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlandıktan 15 gün sonra verilen tashihi karar ile aynı Daire'nin daha önceden mükellef lehine sonuçlanan kararı, bu sefer idarenin lehine sonuçlanmıştır.²⁰²

²⁰¹ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:263.

²⁰² FAHRAN, Ferhat; Kur Farklarının Faiz Sayılıp Sayılmayacağı Tartışmasına, Yeni Kurumlar Vergisi Yasası'ndaki Değişikliğin Etkisi ve Bir Danıştay Kararı, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2006, Sayı:168, Sayfa:111.

Olay: (A) A.Ş, 2002 yılı ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi neticesinde; şirket ortaklarının şirkete döviz cinsinden borç para vermesi sonucu ortaya çıkan kur farklarını gider yazması tenkit edilerek, cezalı vergi tarhiyatı ile karşılaşmıştır. Söz konusu şirket, cezalı tarhiyatın yasal ve hukuka uygun olmadığı iddiası ile İzmir Vergi Mahkemesi'nde dava açmıştır. Dava, İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nde görülmüş ve Mahkeme'nin 23.11.2004 tarih ve E. 2004/420, K. 2004/899 sayılı oy birliğiyle verdiği Karar'da; "...Ödenen kur farkının faiz olarak değerlendirilmesi suretiyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak alınmasına hukuki olanak bulunmadığından, dava konusu tarhiyatta yasal isabet bulunmamıştır." gerekçesiyle, şirket lehine dava kabul edilerek, tarhiyatın terkinine karar verilmiştir.

Vergi Dairesi, davanın söz konusu şirket lehine kabulü üzerine, anılan Karar'ın bozulması amacıyla, Danıştay'da kararın temyizi yoluna gitmiştir.

Danıştay 3. Dairesi'nde görülen söz konusu temyiz talebi ile ilgili olarak, 3. Daire'nin oy çokluğuyla verdiği E. 2005/628, K. 2005/2159 sayılı Kararı'nda; "Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan vergi mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına" karar vererek, dava yine şirketin lehine sonuçlanmıştır.

Danıştay 3. Dairesi'nin, vergi dairesinin temyiz talebini reddederek, Vergi Mahkemesi kararını, karar gerekçesindeki aynı nedenlerle onayarak, davanın şirket lehine sonuçlandırması üzerine, Vergi Dairesi, İYUK'un 54. maddesine istinaden, davanın başlangıcından beri ileri sürdüğü nedenleri, yine aynı şekilde tekrarlayarak ve yine bu nedenlere dayanarak karar düzeltmesi yoluna gitmiştir. Vergi Dairesi'nin karar düzeltme talebini inceleyen 3. Daire; Tetkik Hakimi ve Savcının muhalif görüşüne rağmen, Vergi Dairesi'nin Karar düzeltme talebini İYUK'un 54/1-c maddesine dayanarak kabul etmiş ve esasa ilişkin yaptığı inceleme sonucunda, bu sefer yine oy çokluğuyla verdiği 05.07.2006 tarih ve E. 2006/1186, K. 2006/1960 sayılı Kararı'nda; temyiz isteminin kabulü ile İzmir Vergi Mahkemesi'nin 23.11.2004 tarih ve E. 2004/420, K. 2004/899 sayılı Kararı'nın bozulmasına karar vermiştir.²⁰³

B- Karar Gerekçesi Ve Karar: 3. Daire'nin anılan tashihi kararının gerekçesi tetkik edildiğinde; söz konusu gerekçenin, yine bu dava ile ilgili 3. Daire'nin daha önceden mükellef lehine oy çokluğu ile verdiği karara muhalif olan görüşün tekrarı ile bu görüşü teyit ettiği iddia edilen, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ilgili düzenleme olduğu anlaşılacaktır. Söz konusu tashihi karar gerekçesi özet olarak şöyledir.

"...Örtülü sermaye, kurucular ve paydaşlar tarafından oluşturulan ve kurumun tescil ve ilan edilen sermayesi ve bu sermayenin paydaşlar yönünden yapısının gizlenmesi sonucu yaratılan gizli sermayedir. Bilindiği gibi nakdi sermaye ulusal para cinsinden konulabilir. Bu yüzden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasına bağlı (2) işaretli bendinde; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin indirimi kabul edilmemiştir. Sermayenin yabancı para cinsinden

²⁰³ FAHRAN, Ferhat; Kur Farklarının Faiz Sayılıp Sayılmayacağı Tartışmasına, Yeni Kurumlar Vergisi Yasası'ndaki Değişikliğin Etkisi ve Bir Danıştay Kararı, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2006, Sayı:168, Sayfa:112.

konulması mümkün olmadığından, Kanun'da faiz ifadesinin kullanılması doğaldır. Örtülü sermaye, yasaların sermaye koymaya ilişkin düzenlemeleri dolanılarak oluşturulduğu ve gizlendiğinden, yasa yapıcının bu düzenlemede kur farklarının da kanunen kabul edilmeyen indirimlerden ayrı olduğunu düzenlemesi gerektiği düşünülemez. Bu yüzden, yabancı para cinsinden borçlanması örtülü sermaye niteliğini taşıyan bir kurumun, bu borçlanma nedeniyle borç verene vergilendirme dışında bırakarak yaptığı aktarımdan ibaret olan kur farklarının; Vergi Usul Kanunu'nun vergi yasalarının uygulanmasını düzenleyen 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, hükmün sözünün açık olmadığı durumlar için öngörülen; kuralın konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak nitelendirilmesi gerekmektedir. Sermayenin getirisi kâr payıdır. Kâr payı ise bunu sağlayan kurumun vergilendirilmiş kazancından ayrılarak hesaplanır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bent, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin indirilmeyeceğini; sermaye sahibine ancak kâr payı dağıtılabileceği ve öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin indirilmesi halinde, sermaye sahiplerine kurum bünyesinde vergilendirilmeksizin aktarım yapılmış olacağı ve bunun önlenmesi gerektiği için düzenlenmiştir. Aynı fıkraya bağlı (2) işaretli bentte yer alan örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin indirilmeyeceği yönündeki kural da aynı amaçla öngörülmüştür. Gizlenmiş sermaye niteliğinde olan örtülü sermayenin, yabancı para cinsinden borçlanmalarla oluşturulmasında, gizli sermaye oluşturulmasında, gizli sermaye oluşturanların yabancı para cinsinden alacakları için dönem sonunda yapılan değerlendirme sırasında hesaplanan kur farklarının, kurum hasılatından indirilmesi ile aynı borçlanmanın ulusal para cinsinden yapılıp, hesaplanan faizlerin indirilmesi arasında yaratılan sonuç bakımından hiçbir fark bulunmamaktadır.

Nitekim, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinin (1) işaretli fıkrasının (b) bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmemiştir."

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 23.11.2004 tarih ve E. 2004/420, K. 2004/899 sayılı Kararı'nın bozulmasına 05.07.2006 gününde oyçokluğu ile karar verilmiştir.²⁰⁴

12.3.2. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, 5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılmasının mümkün bulunmadığını yukarıda belirtmiştir. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin durumu ise bu kapsamda özellik arz etmektedir.

²⁰⁴ FAHRAN, Ferhat; Kur Farklarının Faiz Sayılıp Sayılmayacağı Tartışmasına, Yeni Kurumlar Vergisi Yasası'ndaki Değişikliğin Etkisi ve Bir Danıştay Kararı, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2006, Sayı:168, Sayfa:113.

Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklama yapılmış ve örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının söz konusu olmayacağı açık olarak belirtilmiştir.

Ancak, kanaatimizce, tebliğde yapılan bu açıklama kanuni dayanağı olmayan bir açıklamadır. Şöyle ki; örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer yitirmesi sonucu oluşacak kur farkı giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamasının bir kanuni dayanağı vardır. Bu dayanak da 5520 sayılı K.V.K.'nın 11/1-b maddesidir. Ancak, vergi kanunları ne tür gelirlerin vergilendirilmeyecek gelir olmadığını düzenlememiştir. Dolayısıyla, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmamasının bir kanuni dayanağı yoktur.

12.4. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN UNSURLARI

5520 sayılı K.V.K.'da örtülü sermaye, 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 katını aşan kısmı olarak tanımlanmıştır. Yapılan bu tanım, bir borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden yapılmış olmasını, işletmede kullanılmasını ve kurumun öz sermayesinin üç katını aşmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla 5520 sayılı K.V.K.'da yeniden yapılan örtülü sermaye tanımı temel olarak üç unsuru bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar;

- Borçlanmanın ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden yapılmış olması,
- Borcun işletmede kullanılması ve
- Yapılan borçlanmanın öz sermayenin üç katını aşmasıdır.

Aşağıda bu unsurlar ayrıntıları ile açıklanacak ve yeni Kanunla yapılan düzenlemeler ile çözümlenen sorunlar belirtildikten sonra bazı tartışmalı konular yorumlanacaktır.

12.4.1. Ortak

Maddede ortaklardan kullanılan kredilerin diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılacağı öngörülmektedir. Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamaktadır. Ancak, madde hükmü gereğince İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir. Bu konuya aşağıda ayrıca değinilecektir.

12.4.2. Ortakla İlişkili Kişi

Bilindiği üzere eski K.V.K.'nın 16. maddesinde, kurumların **aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar**, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazların örtülü sermaye olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Eski K.V.K.'nın 16. maddesinde yapılan tanımda yer alan ve unsurların tespitinin herkes tarafından anlaşılabilir ve tartışma yaratmayacak kriterlere bağlanmamış olması sebebiyle, kurumun yaptığı bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı konusunda farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda eski K.V.K.'nın 16. maddesinde bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılması için aranan koşullardan biri olarak belirtilen borç alan kurumla borç veren gerçek ve tüzel kişi arasında bulunması gereken **“devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet”** ifadesinden ne anlaşılması gerektiği açık değildi. Özellikle **“sıkı bir münasebet”** koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda mükelleflerin ve inceleme elemanlarının kullanabileceği, maddede belirlenmiş standart bir ölçü bulunmamakta idi.²⁰⁵

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde ise ortakla ilişkili kişi kavramı herhangi bir tartışmaya mahal bırakmayacak şekilde net olarak açıklanmıştır.

Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasına göre kurumların ortaklarla veya ortakların ilişki içinde olduğu kişilerden yapmış olduğu borçlanmalar, diğer şartlarında mevcut olması durumunda örtülü sermaye olarak değerlendirilebilecektir. Bu kapsamda olmak üzere **“ortakla ilişkili kişi”** kavramı anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu kurum,

-Ortağın, en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurum ya da,

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum,

ortakla ilişkili kişi olarak kabul edilecektir.

Dikkat edileceği üzere K.V.K.'nın 12. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ortakla ilişkili kişiler tanımlanırken, belirli şartlar altında gerçek kişilerinde bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiş olup, madde gerekçesinde ise anılan uygulama açısından gerçek kişi ve kurum kavramları açıklanmıştır. Buna göre fıkrada yer alan **“gerçek kişi”** ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi

²⁰⁵ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Sayı:216, Sayfa:107.

- Ortak (B) Kurumunun doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (D) Kurumundan,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu (E) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (E) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (BB) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (E) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (BC) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (E) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (BA) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortak (B) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (F) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortak (B) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (G) Kurumundan,
- Ortak (B) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (H) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (C) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (C) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (I) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (C) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (J) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (C) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortak (U) Gerçek Kişisinin doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (V) Kurumundan,
- Ortak (U) Gerçek Kişisinin dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu (Y) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (Y) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (DB) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (Y) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (DC) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (Y) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (DA) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortak (U) Gerçek Kişisinin doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (Z) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (Z) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (AB) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (Z) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (AC) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (Z) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (DD) Gerçek Kişisi veya Kurumundan

yapmış olduğu borçlanmalar örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde, (A) kurumunun;

- İştirak (K)'nin doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (S) Kurumundan,
- İştirak (K)'nin dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu (T) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (T) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (CB) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (T) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (CC) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (T) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (CA) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- İştirak (K)'nin en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (L) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- İştirak (K)'nin en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (M) Kurumundan,
- İştirak (K)'nin en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (N) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- İştirak (K)'nin doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (O) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (O) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (P) Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (O) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (R) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
- Ortakla ilişkili (O) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumundan

yapmış olduğu borçlanmalar da örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacaktır.

(A) Kurumunun;

Ortak (EE) Gerçek Kişisi veya Kurumundan yaptığı borçlanma iştirak oranına bakılmaksızın her halükarda örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacaktır. (FA) Kurumu da iştirak ilişkisi nedeniyle iştirak oranından bağımsız olarak aynı şekilde değerlendirilecektir.

Öte yandan, (FA) Kurumuna, Ortak (EE) Gerçek Kişisi veya Kurumu dolaylı olarak en az %10 oranında ortak olduğundan, bu kurum ortakla ilişkili kurum olarak da değerlendirilebilecektir. Dolayısıyla, (FA) Kurumunun ilişkili olduğu, (FD) Gerçek Kişisi veya Kurumu, (FB) Kurumu ve (FC) Gerçek Kişisi veya Kurumu bu açıdan bakınca da ortakla ilişkili kişi sayılacaktır.

12.4.2.1. Borcun doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi

Dikkat edileceği üzere, 5520 sayılı K.V.K.'da yapılan ortakla ilişkili kişi tanımlamasında, "dolaylı ortaklık" kavramına da yer verilmiştir. Aslında bu kavram eski Kanun'da kullanılan "vasıtalı şirket ilişkisi" kavramının benzeridir. Bir kurum ortağının **dolaylı olarak** bir başka kuruma ortak olması ancak vasıtalı şirket ilişkisi ile açıklanabilir. Örneğin bir kurum ortağının dolaylı olarak başka bir kuruma ortak olması ancak, kurum ailesi ve akrabaları vb. aracılığı ile yapılacaktır. Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka

kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir.

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Örneğin; Kurum (B), Kurum (A)'nın %70 oranında ortağıdır. Kurum (B), hem kendisi hem de ortağı olan Kurum (A)'nın ortaklık ilişkisi içinde olmadığı Kurum (C)'ye, Kurum (C) de Kurum (A)'ya borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (A)'nın kendi ortağı olan Kurum (B)'den Kurum (C) üzerinden dolaylı olarak borç temin ettiği kabul edilecek ve diğer şartların varlığı halinde bu borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Bu noktada üzerinde durulması gereken önemli bir husus, üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak borçlanma durumunda, örtülü sermaye olarak nitelendirilecek borç tutarının tespitinde, üçüncü kişinin ilişkili kişiden aldığı (kaynak) borç tutarının esas alınarak belirleme yapılması gerektiğidir. Üçüncü kişiden borç alan kurumun aldığı (türev) borç tutarı ile üçüncü kişinin ilişkili kişiden aldığı (kaynak) borç tutarının birbirinden farklı olması durumunda esas olarak ilişkili kişi ile üçüncü kişi arasındaki (kaynak) borç tutarı kadar bir kısım örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınmalıdır. Üçüncü kişi ile borç alan kurum arasında daha yüksek tutarda bir borçlanma söz konusu ise aşan kısmın örtülü sermaye değerlendirmesinde dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.²⁰⁶

Örnek : Yaka A.Ş., Dikim Ltd.'nin yüzde 20 oranında ortağıdır. Yaka A.Ş. Tekstil A.Ş.'ye 200.000 YTL borç vermiştir.(kaynak borç) Dikim Ltd. de kendisi ile KVK'nın 12'nci maddesinde tanımlanan nitelikte bir ilişkisi bulunmayan Tekstil A.Ş.'den 400.000 YTL borç almıştır.(türev borç) Bu bağlamda, Dikim Ltd.'nin dolaylı olarak üçüncü kişi üzerinden ancak kendi ortağından borçlandığı kabul edilecek ve borç ilişkisi örtülü sermaye düzenlemesi kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, bu noktada, örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi gereken borç tutarı 400.000 YTL'nin tamamı değil, üçüncü kişinin ilişkili kişiden borçlandığı tutar yani 200.000 YTL olmalıdır. Dolaylı ilişki çerçevesinde kendi ortağından temin edilen 200.000 YTL'nin Dikim Ltd.'nin öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak nitelendirilecektir.

12.4.2.2. Kurum Ortaklarının Eş, Üstsoy ve Altsoy Hısmılarının Ortakla İlişkili Kişi Sayılıp Sayılmayacağı

Ortakla ilişkili kişi tanımlamasının yapıldığı Kanun hükmünde, ortakla ilişkili kişi **“eş”, “üstsoy”, altsoy”** vb. ifadelerle yer verilmemiştir. Bu da, kurum ortaklarının eş, üstsoy, altsoy vb. hısmılarının örtülü sermaye uygulamasında ortakla ilişkili kişi

²⁰⁶ ERDEM, Tahir; Borç İlişkisindeki Değişikliklerin Örtülü Sermaye Uygulmasına Etkileri, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi.

sayılmayacağı anlamına gelmektedir. Ancak, bu durum, bu kişilerden yapılan borçlanmaların hiçbir şekilde örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği şeklinde algılanmamalıdır. Zira, muvazaalı olarak ortaklardan yapılan borçlanmaların bu kişilerden yapılmış gibi gösterilmesi halinde, olayın gerçek mahiyetinin esas alınmasıyla, temin edilen borç örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilecektir. Bir başka ifadeyle, görünürdeki işlem kurum ortağının eş veya hisismlarından yapılan borçlanma olmakla beraber, gerçekte söz konusu borçlanma işleminin kurum ortağından yapıldığının ortaya konulabilmesi halinde, VUK'un 3. maddesi uyarınca olayın gerçek mahiyeti esas alınacak ve borçlanmanın kurum ortağından yapıldığı kabul edilerek örtülü sermayeye ilişkin hükümler uygulanabilecektir.²⁰⁷ Ayrıca yukarıda açıklanan "dolaylı borçlanma" kavramı ile bu tür kişilerden yapılacak borçlanmaların örtülü sermaye olabileceği vurgulanmak istenmiştir.

12.4.2.3. İMKB'de İşlem Gören Hisse Senetleri Nedeniyle Ortaklık İlişkisi

Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi ve borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulmasını önlemek amacıyla mezkur Kanun'un 12. maddesinin (4) numaralı fıkrasında en az %10 oranında ortaklık payı ölçütü getirilmiştir. Böylelikle, finansal enstrümanların ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmeler engellenmeye çalışılmıştır.

Dolayısıyla İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin % 10'undan fazlasına sahip olan bir kişinin söz konusu şirkete borç vermesi nedeniyle, bu borç öz sermayenin 3 katından fazla olsa dahi, örtülü sermayeden bahsedilemeyecektir.

12.4.2.4. Grup Şirketlerinden Yapılan Borçlanmalar

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde grup şirketlerinden yapılan borçlanmaların örtülü sermaye kapsamına girip girmeyeceği konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda maddenin (2) numaralı fıkrasında, örtülü sermayenin tespiti 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 borçlanmaların % 50 oranında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Ayrıca maddenin örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmaları belirleyen (6) numaralı fıkrasının b) bendinde, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirlenmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde konunun iki ayrı alt başlık altında değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

²⁰⁷ VURAL, İrfan; Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ocak 2009, Sayfa:600.

12.4.2.4.1. İlişkili Kişi Sayılan Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Yapılan Borçlanmalar

Bankaların ortağı niteliğindeki diğer kurumlara kredi vermeleri sık karşılaşılan bir durumdur. Söz konusu krediler de örtülü sermaye niteliğine sahip olabilir. Kredi verme işlemlerinin bankaların mutad faaliyetleri arasında yer alıyor olması bu sonucu değiştirmez. Zira, örtülü sermaye uygulamasında, kurumların ilgili kişilerden borçlanma yapıp yapmadıkları değil, bu borçlanmaların öz sermaye niteliğine dönüşüp dönüşmediği önemlidir.

5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde söz konusu borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sıkça tartışma konusu yapılmakta ve konu pek çok kez yargıya intikal ettirilmekteydi.

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile konu tamamen tartışılır olmaktan çıkarılmıştır. Söz konusu fıkrada, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirileceği, ancak bu şekilde elde edilen borçların yarısının öz sermaye kıyaslamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Örneğin, sermayesi 100 birim olan bir kurumun sadece ilişkili kişi sayılan bankadan borçlanma yaptığını ve aldığı borcun 400 birim olduğunu düşünelim. Normal şartlarda öz sermayenin 3 katını aşan 100 birimlik borç örtülü sermaye kabul edilecek ve bu gizli sermayeye isabet eden faiz ve kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir. Ancak, Kanun'un 12. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme nedeniyle bankadan alınan borcun yarısı (200 birim) öz sermaye ile kıyaslanacak ve örtülü sermayenin oluşmadığı sonucuna varılacaktır.

Dolayısıyla, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi için yapılan borçlanma, öz sermayenin 6 katını aşıyor olmalıdır.²⁰⁸

12.4.2.4.2. İlişkili Şirketlere Finansman Temin Eden Kredi Şirketlerinden Yapılan Borçlanmalar ve Ortaya Çıkması Muhtemel Bazı Sorunlar

Aynı gruba mensup şirketlerden kredibilitesi yüksek olanın kredi piyasalarından temin ettiği fonları grubun diğer şirketlerine kullandırması ülkemizde de sıklıkla başvurulan bir yöntemdir. Bu işlem kullandırma şartlarına göre de farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Kredi firması temin ettiği fonları aynı şartlarla grup şirketlerine kullandırabileceği gibi, kredi şartlarında değişiklik yaparak ta kullandırabilmektedir. Bu durumda da örtülü sermaye müessesesinin uygulanışı eski Kanun'un uygulandığı dönemde tartışma konusu yapılmaktaydı.

Yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde konuyu açıklayıcı iki ayrı düzenleme yapılmıştır. Bunlardan birincisi maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan hükümdür.

²⁰⁸ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Sayı:216, Sayfa:107.

Söz konusu fıkrada, örtülü sermayenin tespiti 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 borçlanmaların % 50 oranında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu fıkra hükmünden anlaşılmaktadır ki ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar ve ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılabilecektir. Ancak, banka veya benzeri kredi kurumlarında bu borçların yarısı dikkate alınırken ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinde yapılan borçlanmanın tamamı dikkate alınacaktır.

Konuya açıklık getiren ikinci düzenleme ise maddenin örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmaları düzenleyen (6) numaralı fıkrasının b) bendinde yapılmıştır. Söz konusu bentte, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiştir. Bentte yapılan belirlemede bazı hususlar dikkatimizi çekmektedir. Bu hususlar borcun temin yeri ve borcun aynı şartlarla kullanılmasındadır.

- Borcun Temin Yeri: Söz konusu borçların örtülü sermaye olarak kabul edilmemesinde, borcun temin yeri önem kazanmaktadır. İlişkili grup şirketine aynı şartlarla kullanılan borcun banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olması gerekmektedir. Bu kaynaklar dışında, örneğin, demircilik sektöründe faaliyet gösteren bir şirketten temin edilen fonların grup şirketlerine aynı şartlarla bile olsa kullanılmasında örtülü sermayeden söz edilebilecektir.

- Borcun Aynı Şartlarla Kullanılması: Söz konusu borçların örtülü sermaye olarak kabul edilmemesi için gereken ikinci şart, borcun aynı şartlarla kullanılmasındadır. Aynı şartla kullandırma ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ise maddenin gerekçesinde belirtilmiştir. Buna göre, aynı şartlarla kullandırma, **kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan** borcun kullanılmasındadır.

Ancak, burada bazı sorunlar ortaya çıkabilecektir. Kullandırma şartlarında değişiklik yapılması halinde borcun tamamı örtülü sermaye sayılıp ödenen faiz veya kur farkının tamamı mı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecek? Yoksa kullandırma şartlarında yapılan değişiklik sonrasında ortaya çıkan fark mı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır? Örneğin, kredibilitesi yüksek bir grup şirketinin bir bankadan aylık % 2 faiz ödemesi ile temin ettiği bir krediyi aylık % 3 faiz ile bir başka grup şirketine kullandığını kabul ettiğimizde “aynı şartla kullandırma” gerçekleşmediği için ödenen faizin tamamı mı yoksa sadece % 1’lik kısım mı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır?

5520 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen örtülü sermaye uygulamasında karşılaşılabilecek yüksek olacak sorunlardan birisi budur. Bu durumda “aynı şartla kullandırma” gerçekleşmediği için işlemin tamamen Kanun’un 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasının b) bendinde yer alan düzenleme kapsamına girmediği, dolayısıyla borcun tamamının örtülü sermaye ve ödenen faizin tamamının kanunen kabul

edilmeyen gider olması gerektiği savunulabilir. Aksine, yukarıdaki örnekte sadece %1'lik kısmın kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Bu sorunun uygulama şekillendikçe ve vergi idaresinin yapacağı açıklamalar ile çözümleneceğini düşünmekteyiz.

Akıllara gelen bir diğer sorun ise temin edilen borcun aynı şartlarla değil de daha iyi şartlarla kullandırılması durumunda örtülü sermayeden bahsedilip edilemeyeceğidir. Örneğin, %2 ile temin edilen bir kredi %1 faiz ile grup şirketlerine kullandırılırsa borcu kullanan firma açısından örtülü sermaye söz konusu olacak mıdır? Maddenin gerekçesinde “aynı şartlarla kullandırma” ifadesinden kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında **herhangi bir** değişiklik yapılmadan kullandırılmasının anlaşılması gerektiği açık olarak belirtilmiştir. Sözleşme şartlarında borcu alan grup şirketi lehine bir değişiklik yapmak borcun temin edildiği şartlarla kullandırılmadığını göstermektedir. Bu durumda söz konusu borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği savunulabilir. Bu sorunun da uygulama şekillendikçe ve vergi idaresinin yapacağı açıklamalar ile giderileceğini düşünmekteyiz.²⁰⁹

12.4.2.5. Dar Mükellef Kurumlarda Ortakla İlişkili Kişi

Kitabımızın yukarıdaki bölümlerinde, ticari kazanç elde eden (Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan) dar mükellef kurumlar açısından örtülü sermaye müessesesinin geçerli olacağı anlatılmıştı. Dar mükellef kurumlar açısından ortakla ilişkili kişinin tespiti özellik arz etmektedir.

Nitekim, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 22. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, “*Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.*” hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu fıkra ile dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılacaktır. Örneğin, dar mükellef bir kurumun ortak olduğu başka bir kurumun % 1 hissesine sahip olan ortağından yaptığı borçlanma öz sermayenin 3 katını aşıyorsa aşan kısım örtülü sermaye sayılacak ve bu kısma ilişkin olarak ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

12.4.2.6. Yapılan Ortakla İlişkili Kişi Tanımının Vergi Planlaması ve/veya Muvazaalı İşlemlere İmkan Sağlaması

²⁰⁹ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Sayı:216, Sayfa:107.

Bilindiği gibi vergi planlaması, işletmelerin vergi kanunlarındaki boşluklardan ve bu kanunların kendilerine sağladıkları imkanlardan faydalanarak vergi yüklerini azaltma yöntemleridir.

Arapça kökten gelen “muvazaa” sözcüğü Türkçe’ye girmiş ve yerleşmiştir. Bu yüzden hukuki terim olarak yıllardır kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumunca yayımlanan Türkçe Sözlükte muvazaa karşılığı olarak “danışık”, “danışıklılık” sözcükleri verilmiştir. Osmanlıca - Türkçe Sözlükte ise muvazaanın karşılığı olarak “iki kişi karşılıklı birleşerek yalandan iş görme” “danışıklı dövüş” şeklinde açıklamalar yapılmıştır. Ancak, bu karşılıklar yeterli sayılamaz. Bu yüzden tam karşılığı bulunmadığı için “muvazaa” sözcüğü Türkçeleşmiş bir deyim sayılabilir. Yargıtay da bir kararında muvazaanın tanımını, öğretisi ve yargısal uygulamaya atıfla, “bir hukuki işlemde yanların gerçek iradeleri ile beyanları arasındaki üçüncü kişileri aldatmak için bilerek ve isteyerek yarattıkları uyumsuzluk” olarak yapmaktadır.

Muvazaanın söz konusu olabilmesi için bazı şartların varlığı aranacaktır;²¹⁰

-Şekli olarak yapılan bir işlem: Tarafların üçüncü kişileri yanıltmak gayesiyle yaptıkları şekilsel işlem.

-Muvazaa konusunda taraf iradelerinin uyuşması: Taraflar görünürdeki işlemin kendi aralarında hüküm doğurmadığı ve bunun yalnız üçüncü kişileri aldatmak için yapıldığı konusunda anlaşmalıdır.

-Gizli işlem: Gizli işlem, yanların ciddi olarak istedikleri, fakat şu yada bu amaçla başka bir işlem arkasına gizledikleri işlemdir. Gizli işlem şartı sadece nispi muvazaa yapılırken söz konusu olabilir. Mutlak muvazaada yapılan bir gizli işlem söz konusu değildir.

Ortakla ilişkili kişi kavramı belirlenirken % 10 gibi çok net ve katı bir sınırın belirlenmesi, kimine göre vergi planlamasına uygun bir yasal zemin oluşturulması kimine göre de vergi idaresine karşı muvazaalı işlemlerin yapılmasına imkan sağlanması anlamına gelmektedir. Ancak, her iki anlamda da idarenin bir vergi kaybı olacağı muhakkaktır. Ancak, yapılan işlemi vergi planlaması olarak yorumlamak idarenin kaybettiği vergiyi hiçbir zaman alamayacağı anlamına gelmektedir. Ancak, olay idareye karşı yapılmış bir muvazaalı işlem olarak değerlendirilirse yaratılacak ihtilaflar sonucunda dahi olsa idarenin vergi kaybını telafi etme şansı bulunabilecektir. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

(A) şirketi, ortağı Bay (B)’nin % 10 oranında ortak olduğu yani ortakla ilişkili kişi sayılan (C) şirketinden borç almak niyetindedir. Ancak, yapılan borçlanma (A) şirketinin öz sermayesinin 3 katını aşmaktadır. Bu nedenle aşan kısım örtülü sermaye sayılacak ve bu kısma ait ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderler finansman giderleri arasında gösterilemeyecektir. Bu durumu bertaraf edebilmek yani finansman giderlerini artırabilmek amacıyla taraflar aralarında anlaşmakta ve Bay (B) yapılan bir işlemle hisse oranını % 9’a indirecektir. Bu durumda yapılan borçlanma örtülü sermaye sayılmayacak ve ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderlerin tamamı (A) şirketinin kurum kazancından

²¹⁰ KOYUNCU, Mesut; Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması, Sayfa:25-26.

düşülecektir. İşte burada yapılan işlem eğer vergi planlaması olarak yorumlanacaksa idare söz konusu vergi kaybına katlanmak zorundadır. Ancak, yapılan işlem idareye karşı yapılan muvazaalı işlem olarak yorumlanacaksa idare en azından olayı yargı aşamasına taşıyarak Bay (B)'nin ortaklık hissesinin hala % 10 olduğunu savunacak ve (A) şirketinin yersiz finansman gideri indirimini yaptığını savunabilecektir.

Açıklanan hususların Kanun'un uygulandığı dönemde ihtilaflar yaratacağında şüphe yoktur. Bu tür sorunların bir an önce vergi idaresi tarafından netliğe kavuşturulması gerekmektedir.

12.4.3. Temin Edilen Borç İşletmede Kullanılmalıdır

K.V.K.'nın 12. maddesine göre, temin edilen bir borcun, örtülü sermaye olarak nitelendirilebilmesi, borcun işletmede kullanılmış olmasına bağlıdır. Bu kapsamda, borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

Örneğin; Kurum (A), Kurum (B)'nin %60 oranında, Kurum (B)'de Kurum (C)'nin aynı oranda ortağıdır. Kurum (B), Kurum (A)'dan aldığı 1.000.000.- YTL borcun yarısını aynı şartlarla Kurum (C)'ye borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (B)'nin Kurum (A)'dan almış olduğu borcun yarısı, işletmede kullanılmadan devredildiğinden, borcun bu tutar kadar kısmının Kurum (B) için örtülü sermaye olduğundan söz edilemez. Diğer taraftan, Kurum (C)'nin kullandığı borç tutarı her halükarda örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

Öte yandan borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacağıın olması durumunda örtülü sermayenin varlığının tespitinde bu kurumdan olan alacağın bu kuruma olan borca mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, 12. madde hükmü borcun işletmede kullanılması gerektiğini belirtmiş, ancak, kullanım süresine ilişkin herhangi bir belirleme yapmamıştır. Borcun işletmede bir gün dahi kullanılması halinde, diğer unsurlar da mevcut ise örtülü sermaye hükümleri uygulanabilecektir. Bu konuyu ayrı bir başlık altına irdeleme daha doğru olacaktır.

12.4.3.1. Örtülü Sermayede “Devamlılık” Unsuruna Yer Verilmemiştir

Bilindiği gibi 5422 sayılı K.V.K.'nın 16. maddesine göre bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için gereken şartlardan biri de kurumun sözü edilen gerçek ve tüzel kişilerden yaptığı borçlanmaların, kurum bünyesinde “sürekli olarak” kullanılması idi.

Yapılan borçlanmaların örtülü sermaye olarak nitelendirilmesi için söz konusu borcun sürekli kullanılması şart olmakla birlikte “süreklilik” ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine kanun metninde açıklanmamıştı. Ancak, yargıya intikal eden ihtilaflara ilişkin olarak verilen çeşitli kararlarda, süreklilikten, en az bir hesap döneminin anlaşılması gerektiği belirtilmekteydi. Ancak, başlangıçta bir yıldan kısa bir vade ile alınan borcun, kullanıldığı yer ve kurumun ödeme gücü itibarıyla vadesinde ödenmeyeceği belli ise (yani vadesi uzatılacak ya da yeniden borçlanılacaksa)

başlangıçtan itibaren devamlılık unsurunun varlığının kabulü gerektiği eski Kanun'un uygulandığı dönemde belirtilmekteydi.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesinde, devamlılık unsuruna yer verilmemiştir. Bu bağlamda, ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borcun miktarı hesap dönemi başındaki öz sermayenin 3 katından fazla ise fazla olan bu kısım, borcun işletmede kullanıldığı süreye bakılmaksızın örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Örneğin; öz sermayesi 100 birim olan (A) A.Ş.'nin, ortağı olan Bay (B)'den bir günlüğüne almış olduğu 400 birim borcun, 100 birimi örtülü sermaye sayılacak ve yapılan bu borçlanma için ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri diğer giderlerin örtülü sermaye sayılan 100 birimlik borca isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider sayılacaktır.

Bu durumda 5520 sayılı yeni K.V.K. gereğince temin edilen borcun işletmede kullanım süresinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Diğer şartların mevcut olması halinde işletmede 1 gün kullanılan borçlar bile örtülü sermaye olarak nitelendirilebilecektir.

Ancak, aslında, sermaye kavramı, devamlılık unsurunu kendi içerisinde barındırmaktadır. İşletmeye koyulan değerlerin sermaye olarak nitelendirilebilmesi, bu değerlerini sürekli olarak işletmenin kullanımına sunulması ile mümkün olabilecektir. Nitekim, Muhasebe Standartları Genel Tebliğlerinde, işletmenin kullanımına tahsis edilen değerlerin sermaye olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda düşünüldüğünde, bir gün için verilen bir borcun, işletmenin kullanımına tahsis edildiğini söylemenin mümkün olmaması gerekmektedir. Sermaye kavramı bu açıdan ele alındığı zaman, yeni Kanun'da yapılan örtülü sermaye tanımında devamlılık unsuruna yer verilmemiş olmasının çeşitli sorunlar doğuracağı ve olayın yine yargı içtihatları ile çözüme kavuşturulacağı gözükmektedir.

12.4.4. Yapılan Borçlanma Öz Sermayenin Üç Katını Aşmalıdır

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesine göre, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, örtülü sermaye sayılabilmesi için kullanılan borcun öz sermayenin üç²¹¹ katını aşması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu maddeye göre, öz sermayenin üç katını aşan borcun tamamı değil, sadece aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve aynı Kanun'un 11. maddesi gereğince bu kısım üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir.

²¹¹ Örtülü sermaye müessesesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı Kanunun 12. maddesi, T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonunda bir kısım değişikliklere maruz kalmıştır. Buna göre; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı bir şekilde temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılmasının öz kaynak yetersizliği nedeniyle dış kaynaklara yönelmek zorunda kalan kurumlar aleyhine bir yük oluşturacağı, kurumların sermaye temininde büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yönde etkilenmesine neden olunacağından birinci fıkradaki "iki katı" ibaresi "üç katı" şeklinde değiştirilmiştir.

Aşağıdaki tabloda bazı ülkelerde uygulanmakta olan borç / öz sermaye oranı gösterilmiştir.²¹²

Ülke Adı	Borcun Sermayeye Oranı	Borcun Türü
Avustralya	2:1	İlişkili kişi, Yabancı Borç
İspanya	3:1	Bütün Yabancı Borç
Kanada	3:1	İlişkili kişi, Yabancı Borç
Yeni Zelanda	0	Bütün Borç
Fransa	1,5:1	İlişkili kişi, Yabancı Borç
Birleşik Krallık	1:1	Bütün Borç
ABD	1,5:1 ama değişir	Bütün Borç
Almanya	9:1-3:1	İlişkili kişi, Yabancı Borç
İsviçre	Değişir	İlişkili kişi, Yabancı Borç
Hollanda	Değişir	İlişkili kişi, Yabancı Borç
Belçika	0	0
Singapur	0	0
Malezya	0 ama % 15 stopaj	Oturumsuzlara ödenen faizden
Tayland	0	0
İsveç	0	0
Avusturya	0	0
Danimarka	0 Belki 4:1 ileride	0
Meksika	0	0
İtalya	Yeni Vergi Yasası	0
Brezilya	0	0

Öz sermayenin 3 katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması özellik arz etmektedir. Bu durumda kullanılan borcun öz sermayenin 3 katına kadar olan kısmı gerçekten “borç” bu oranı aşan kısmı ise “gizli sermaye” kabul edilmektedir. Ancak, işletmeler, bu durumu finansal raporlarında göstermekte zorluklar yaşayacaklardır.

Öz sermayenin 3 katını aşan borçlanmaların, aşan kısmının örtülü sermaye olarak kabul edilecek olması, kaynağın bir kısmının borç bir kısmının ise örtülü sermaye olarak kabul edilmesine yol açacaktır. Kaynak borç mudur? Yoksa sermaye midir? Bu aynı kaynak hem borç hem de örtülü sermayedir. Bu durum neticede finansal tabloların doğruluğu açısından da sorun oluşturacaktır. Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğin (TMS1) 7 numaralı paragrafında aşağıdaki ifadeler yer almaktadır.

“Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte

²¹² KIZILOT, Şükrü; Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara 2002, Sayfa:72.

kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:

- a) varlıklar;
- b) yabancı kaynaklar; (veya borçlar)
- c) özkaynaklar;
- d) gelir ve giderler, karlar ve zararlar;
- e) özkaynaklardaki diğer değişimler; ve
- f) nakit akışları.

Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur.”

Yukarıda belirlenen ihtiyaçlara cevap vermek üzere, hazırlanan finansal tablolar borç ve örtülü sermaye kabul edilen bir kaynağı nasıl muhasebeleştirecektir? Finansal tabloların gerçeği yansıtması açısından gerçeğe tam uygun olmayan durumların ortaya çıkmasına yol açabilecektir.²¹³

12.4.4.1. Kıyaslamada Dikkate Alınacak Öz Sermaye

5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinde yapılan açıklama gereğince, borç / öz sermaye kıyaslamasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesi dikkate alınacaktır. Bilindiği üzere V.U.K.’nın 192. maddesinde bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasası olarak tanımlanmış, aktif ve pasif olmak üzere iki tablo ihtiva edeceği belirtilmiş, aktif tablosunda mevcutlar ve alacakların (ve varsa zarar) pasif tablosunda ise borçların gösterileceği, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın müteşebbisin işletmeye mevzuu varlığını (öz sermayeyi) teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş öz sermayenin kıyaslamada dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamının örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde belirtilmiştir.

Ayrıca dönem içerisinde sermaye artırımına gidilmesi halinde, örtülü sermayenin tespiti amacıyla yapılacak kıyaslamada artırılan öz sermaye tutarının değil, hesap dönemi başındaki öz sermayenin dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim, bu husus, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-12/3-b-7362 sayılı özelgesinde de belirtilmiştir. Bu durumda bir sonraki hesap dönemi başındaki öz sermaye tutarı artırılmış olacaktır.

12.4.4.2. Borç / Öz Sermaye Kıyaslamasında Topluca Dikkate Alma

²¹³ YILDIRIM, Ali Haydar; KOLOTOĞLU, Olcay; Örtülü Sermaye, Vergis Sorunları Dergisi Ağustos 2006. Sayı:215. Sayfa:155.

K.V.K.'nın 12. maddesinde, aynı maddede belirtilen oranların, topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir. Örneğin, öz sermayesi 100 birim olan bir kurumun ortağından 200 birim, ortakla ilişkili kişi sayılan bir bankadan da 300 birim borç aldığını kabul edelim. Bu durumda öz sermaye ile kıyaslanacak borç tutarı, ortaktan alınan 200 birim ile bankadan alınan 300 birimin yarısının toplamı, yani 350 birim olacaktır. Bu durumda öz sermayenin 3 katını aşan 50 birimlik borca ait ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

12.4.4.3. Borç / Öz Sermaye Kıyaslaması Ne Zaman Yapılacak ve Reddedilecek Gider Miktarı Nasıl Belirlenecektir

Örtülü sermayenin oluşup oluşmadığının tespiti açısından borç / öz sermaye kıyaslamasının ne zaman yapılacağı önem arz etmektedir. Çünkü, bir kurumun ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden yapacağı borcun miktarı günden güne değişebilmektedir. Hesap dönemi içerisinde bazı günler öz sermayenin 3 katını aşabilecek bazı günler ise bu oranın altında kalabilecektir.

5520 sayılı yeni K.V.K. ile yapılan örtülü sermaye tanımının içinde bu sorunun cevabı barınmaktadır. Söz konusu Kanun, 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 katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağını belirtmiştir. Dolayısıyla, ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç eğer hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin 3 katını aşıyor ise aşan bu kısım örtülü sermaye sayılacak ve bu kısma ait faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu durumda reddedilecek faiz, kur farkı ve benzeri gider tutarı tespit edilirken örtülü sermayenin oluştuğu gün sayısına göre hesaplama yapmak gerekecektir. Örneğin öz sermayesi 100 birim olan bir kurumun ortağından aldığı borcun tutarı hesap dönemi içinde sadece 1 gün 300 birimi aşılıyor ise ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin 1 günlük tutarının 1 birime isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

12.4.4.4. Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalarda Hangi Kur Dikkate Alınacaktır

Yabancı para cinsinden yapılan borçlanmalarda da borç / öz sermaye kıyaslamasının yapılması özellik arz edebilecektir. 5520 sayılı Kanun'un 12. maddesinde kıyaslamada kullanılacak öz sermayenin hesap dönemi başındaki öz sermaye olduğu belirtilmiştir. Kanaatimizce aynı uygulamanın yabancı para cinsinden alınan borçlar için de uygulanması ve hesap dönemi başındaki öz sermayenin hesap dönemi başında değerlendirilmiş yabancı para cinsinden borç tutarı ile kıyaslanması gerekmektedir. Nitekim 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de benzer açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğde, yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, **her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kurunun esas alınacağı**, yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama,

borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre **değerlenmiş tutarı esas alınmak suretiyle** yapılacağı belirtilmiştir.

12.4.4.5. Maliyeti Olmayan Borçlanmalar Kıyaslamada Dikkate Alınacak Mı ?

Kullanılan borç miktarı öz sermayenin üç katını aşmasına rağmen, bu borç üzerinden herhangi bir faiz, kur farkı vb. hesaplaması veya ödemesi yapılmadığı, böyle bir ödeme yapılmış olsa bile bu ödemenin kurum matrahı ile bir ilişkisi kurulmadığı sürece örtülü sermaye açısından yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

Ancak, örtülü sermayenin tespiti amacıyla yapılacak özsermaye kıyaslamasında maliyeti olmayan borçlanmaların dikkate alınıp alınmayacağı özellik arz etmektedir. Örneğin; öz sermaye 100 birim olan bir kurumun, faiz hesaplanan borç tutarının 200 birim, faiz hesaplamayan borç tutarının da 200 birim olduğu varsayımı altında örtülü sermayeden bahsedilebilecek midir?

Yukarıda açıklandığı üzere, kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin ederek işletmede kullandığı borçlar, öz sermayenin 3 katından fazla ise örtülü sermayenin varlığından bahsedilebilecektir. Kanun metninde, yapılan borçlanmanın maliyeti olan borçlanma olması gerektiği yönünde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. İşte bu belirlemenin yapılmış olması maliyeti olmayan borçlanmaların da öz sermaye kıyaslamasında dikkate alınması gerektiği yönünde görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu görüşü savunanlar, yukarıdaki örnekte örtülü sermayenin varlığını iddia etmektedirler.

Ancak, kanaatimizce böyle bir durumda örtülü sermayeden bahsetmek mümkün değildir. Öncelikle, maliyeti olmayan borçlanmaların, vergi matrahını aşındırma imkanları bulunmamaktadır. Bir vergi güvenlik müessesesinin vergi matrahını aşındırmayan bir işlem için devreye sokmak doğru olmayacaktır.

Ayrıca, 1 seri numaralı K.V.K. Genel Tebliği dolaylı da olsa görüşünü bu yönde açıklamıştır. Tebliğin "12.1.6" bölümünde, "*Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da **bu borç tutarları** örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır.*" açıklamasına yer verilmiştir. Tebliğde, "borç tutarları"nın örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmesi bir tesadüf olamaz. Eğer vergi idaresinin görüşü maliyeti olmayan borçlanmalarında kıyaslamada dikkate alınması yönünde olsaydı, tebliğde, "vade farkları"nın gider yazılabileceğinin belirtilmesiyle yetinilirdi. Ancak, tebliğde, "**bu borç tutarları** örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır." denilerek, dolaylı da olsa, maliyeti olmayan borçlanmaların, örtülü sermayenin tespiti sırasında yapılacak öz sermaye kıyaslamasında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

12.4.4.6. Borç / Öz Sermaye Kıyaslamasının Vergi Planlamasına İmkan Sağlaması

5520 sayılı Kanun ile örtülü sermayenin tespiti açısından yapılacak borç öz sermaye kıyaslamasının çok net olarak belirlenmesi aslında işletmelerin vergi

planlaması imkanlarını da artırmıştır. Örneğin öz sermayenin 2,99 katında yapılacak bir borçlanma nedeniyle ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün olacaktır. Bu durumda öz sermayesi yüksek olan işletmeler lehine bir avantaj doğacaktır ve bu avantajdan yararlanabilmek için işletmeler öz sermayelerini artırma yoluna gidebileceklerdir.

12.5. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde kurumların, ortaklarından ve ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun V.U.K. hükümleri çerçevesinde belirlenmiş dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi itibariyle örtülü sermaye olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için; ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden alınmış olması gerektiği gibi ayrıca kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir. Buna bağlı olarak kurumların; ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişiler dışındaki gerçek veya tüzel kişilerden yapmış olduğu borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi aynı şekilde kurumun ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerle yapmış olduğu ancak kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşmayan borçlanmaların diğer şartların mevcut olması durumunda dahi örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kanununun 37. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca örtülü sermaye müessesesi 01.01.2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden 31.12.2005 tarihinden önce yapılan ve 01.01.2006 tarihi itibariyle mevcut olan ve yukarıda belirtilen şartları haiz olan borçlanmalarda örtülü sermaye olarak değerlendirilecek ve söz konusu bu borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farkı, faiz ve bunlara benzer giderler, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasında örtülü sermaye mahiyetinde olmayan borçlanmalar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere kurumun ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılmış olmasına ve öz sermayesinin üç katını aşmasına rağmen anılan fıkra hükmü uyarınca örtülü sermaye mahiyetinde değerlendirilmeyecek olan borçlanmalar şunlardır;

12.5.1. Gayrinakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (6/a) bendi uyarınca kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin; kurumun ortağı ya da ortağının ilişkili olduğu kişilerin gayrinakdi teminatı ya da şahsi kefaleti karşılığında bankalardan alınmış olan

krediler ya da bu teminatlar altında üçüncü şahıslardan alınan mal veya hizmetlere ilişkin borçlar örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

Söz konusu bent hükmünde, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiş, fakat “gayrinakdi” kavramından neyin kastedildiği açıklanmamıştır. Örneğin hazine bonosu veya altın teminat gösterilerek yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak değerlendirilecek midir?

5422 sayılı K.V.K.’nın geçici 28. maddesinde (5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında 8/12. maddesinde) hüküm altına alınan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde, nakit kavramından nelerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştı. Benzer açıklamalara 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde de yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde, kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminatın gayrinakdi teminat olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, altın veya devlet tahvili göstererek sağladığı teminatlar ile üçüncü kişilerden yaptığı borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, teminat olarak gayrimenkul gösterildiği durumlarda ise örtülü sermayeden bahsetmenin söz konusu olamayacağı düşüncesindeyiz.

12.5.2. Banka ve Finans Kurumlarından ya da Sermaye Piyasalarından Temin Edilerek Aynı Şartlarla Kısmen veya Tamamen Kullanılan Borçlanmalar

5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (6/a) bendinde kurumların ortakları veya ortaklarının ilişkili oldukları kişiler tarafından banka ve finans kurumlarından yapılan borçlanmaların aynı şartlar altında (yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan) kuruma aktarılması durumunda, söz konusu borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Uygulamada sıkça karşılaşıldığı üzere banka ve finans kurumları, aynı gruba dahil firmalardan kredibilitesi daha yüksek olanlara kredi kullandırmakta, söz konusu kredi kullanan kurumlar ise grup şirketlerinin ihtiyaçları doğrultusunda kullanmış oldukları kredileri aynı şartlar altında bu şirketlere aktarmaktadırlar. Banka ve kredi kurumları nezdinde kredi borçlusu, krediyi alan kurum olmakla birlikte, söz konusu kurumlar kredi ana parasına ilişkin vade tarihleri itibarıyla kredi ana para ve faiz tutarlarını krediyi aktardıkları kurumlardan tahsil ederek aynen ilgili banka veya finans kurumuna ödemektedirler. Bu kapsamda olmak üzere grup şirketleri tarafından aynı şartlar altında aktarılan krediler örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecek olmakla beraber, söz konusu kredilerin aynı şartlar dışında aktarılması durumunda söz konusu kredi aktarımları örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

5422 sayılı K.V.K.'nın geçerli olduğu dönemlerde (2005 ve daha önceki dönemlerde) grup şirketleri arasındaki aynı şartlar altında gerçekleştirilen kredi aktarımlarının örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi ve kredi aktarılan kurumlar tarafından ödenen veya tahakkuk ettirilen kredi faizlerinin örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz olarak değerlendirilmesi suretiyle kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği yönünde yapılan tarhiyatlar ile ilgili olarak Danıştay tarafından çeşitli tarihlerde verilen ve müstekar hale gelen kararlarda da söz konusu kredi aktarımlarının örtülü sermaye olarak değerlendirilmemesi yönünde bir çok karar verilmiştir.

Bentte yapılan belirlemede bazı hususlar dikkatimizi çekmektedir. Bu hususlar borcun temin yeri ve borcun aynı şartlarla kullanılmasıdır.

- **Borcun Temin Yeri:** Söz konusu borçların örtülü sermaye olarak kabul edilmemesinde, borcun temin yeri önem kazanmaktadır. İlişkili grup şirketine aynı şartlarla kullanılan borcun banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olması gerekmektedir. Bu kaynaklar dışında örneğin demircilik sektöründe faaliyet gösteren bir şirketten temin edilen fonların grup şirketlerine aynı şartlarla bile olsa kullanılmasında örtülü sermayeden söz edilebilecektir.

- **Borcun Aynı Şartlarla Kullanılması:** Söz konusu borçların örtülü sermaye olarak kabul edilmemesi için gereken ikinci şart, borcun aynı şartlarla kullanılmasıdır. Aynı şartla kullandırma ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ise maddenin gerekçesinde belirtilmiştir. Buna göre, aynı şartlarla kullandırma, **kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan** borcun kullanılmasıdır.

Ancak, burada bazı sorunlar ortaya çıkabilecektir. Kullandırma şartlarında değişiklik yapılması halinde borcun tamamı örtülü sermaye sayılıp ödenen faiz veya kur farkının tamamı mı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecek? Yoksa kullandırma şartlarında yapılan değişiklik sonrasında ortaya çıkan fark mı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır? Örneğin, kredibilitesi yüksek bir grup şirketinin bir bankadan aylık % 2 faiz ödemesi ile temin ettiği bir krediyi aylık % 3 faiz ile bir başka grup şirketine kullandırdığını kabul ettiğimizde “aynı şartla kullandırma” gerçekleşmediği için ödenen faizin tamamı mı yoksa sadece % 1’lik kısım mı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.? 5520 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen örtülü sermaye uygulamasında karşılaşılan olanağı yüksek olacak sorunlardan birisi budur. Bu durumda “aynı şartla kullandırma” gerçekleşmediği için işlemin tamamen Kanun’un 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasının b) bendinde yer alan düzenleme kapsamına girmediği, dolayısıyla borcun tamamının örtülü sermaye ve ödenen faizin tamamının kanunen kabul edilmeyen gider olması gerektiği savunulabilir. Aksine, yukarıdaki örnekte sadece %1’lik kısmın kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Bu sorunun uygulama şekillendikçe ve vergi idaresinin yapacağı açıklamalar ile çözümleneceğini düşünmekteyiz.

Akıllara gelen bir diğer sorun ise temin edilen borcun aynı şartlarla değil de daha iyi şartlarla kullanılması durumunda örtülü sermayeden bahsedilip edilemeyeceğidir. Örneğin, %2 ile temin edilen bir kredi %1 faiz ile grup şirketlerine kullanılırsa borcu kullanan firma açısından örtülü sermaye söz konusu olacak

mıdır? Maddenin gerekçesinde “aynı şartlarla kullandırma” ifadesinden kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında **herhangi bir** değişiklik yapılmadan kullandırılmasının anlaşılması gerektiği açık olarak belirtilmiştir. Sözleşme şartlarında borcu alan grup şirketi lehine bir değişiklik yapmak borcun temin edildiği şartlarla kullandırılmadığını göstermektedir. Bu durumda söz konusu borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği savunulabilir. Bu sorunun da uygulama şekillendikçe ve vergi idaresinin yapacağı açıklamalar ile giderileceğini düşünmekteyiz.²¹⁴

12.5.3. Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar

5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (6/c) bendi uyarınca 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmaların diğer şartların mevcut olması durumunda dahi örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre bankaların, ortakları veya ortaklarıyla ilişkili kişilerden yapmış oldukları ve dönem başı öz sermayelerinin üç katını aşan borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’na göre faaliyette bulunan bankalar, örtülü sermaye uygulamasından muaftırlar.²¹⁵

Öte yandan 5411 sayılı Kanunun 2. maddesinde Türkiye’de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve bunların faaliyetleri bu Kanun hükümlerine tabi olduğu; 3. maddesinde ise içlerinden en az bir tanesi bir kredi kuruluşu olmak şartıyla bağlı ortaklıklarının tümü veya çoğunluğu kredi kuruluşu veya finansal kuruluş olan şirketin “**finansal holding şirketi**” olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin 6/c bendinde sadece 5411 sayılı Kanuna göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyeceği hüküm altına alınmış olup, finansal holding şirketleri tarafından yapılan borçlanmalar ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bizce bu durumda finansal holding şirketleri tarafından yapılan ve 5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinde yer alan şartları haiz borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

²¹⁴ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenebilir Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Sayı:216, Sayfa:107.

²¹⁵ 01.11.2005 tarih ve 25983 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 3. maddesinde “Banka” kavramının; mevduat bankaları ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Anılan madde metninde ayrıca;

- Mevduat bankası: Bu Kanuna göre kendi nam ve hesabına mevduat kabul etmek ve kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubelerini,

- Katılım bankası: Bu Kanuna göre özel cari ve katılma hesapları yoluyla fon toplamak ve kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubelerini,

- Kalkınma ve yatırım bankası: Bu Kanuna göre mevduat veya katılım fonu kabul etme dışında; kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren ve/veya özel kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getiren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubelerini, ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

12.5.4. Finansal Kiralama Şirketleri ve Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşları Tarafından Yapılan Borçlanmalar

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (6/ç) bendinde 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 ortaklarla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmaların örtülü sermaye mahiyetinde olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Anılan düzenleme uyarınca finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleri ile ilgili olarak sadece ortak ya da ortaklarla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye mahiyetinde olmayıp, buna karşılık bankalar dışındaki ortak ya da ortaklarla ilişkili kişi ya da kurumlardan yapmış olduğu borçlanmaların hesap dönemi başındaki öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

12.6. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TESPİTİ SONUCUNDA YAPILACAK İŞLEMLER VE KARŞI KURUM DÜZELTMESİ

Bilindiği gibi 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 16. maddelerinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak dikkate alınmaması için hazine kaybının mevcut olması gerektiğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak bu konu, uygulamada ve verilen çeşitli yargı kararlarında tartışmalara neden olmuştu. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında söz konusu tartışmaları önlemek amacıyla karşı kurum düzeltmesine ilişkin hükümler getirilmiştir.

Söz konusu fıkra da özetle; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı fıkra da, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak örtülü sermaye müessesesinin düzenlendiği 12. maddenin gerekçesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Maddenin yedinci fıkrasında ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu

bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır. Ancak düzeltme işlemi, sadece taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak olup bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır.”

Öte yandan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin düzenlendiği 13. maddenin gerekçesinde ise şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Maddenin dokuzuncu fıkrasında yapılan düzenleme ile "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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır". Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.”

Görüldüğü gibi, karşı kurum düzeltmesinin hüküm altına alındığı iki ayrı fıkranın gerekçeleri birbirinden farklıdır. Örtülü sermayenin tespiti sonucunda yapılacak karşı kurum düzeltmesi için herhangi bir şart aranmamış iken transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonucunda yapılacak karşı kurum düzeltmesi için gelirin istisna olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, kar payını elde eden mükelleflerin istisnadan yararlanamayacağı veya kar payının yarısı tutarında istisnadan faydalanacağı durumlar ortaya çıkabilecektir. Bu halde karşı kurum düzeltmesinin yapılamayacağını düşünmek mümkün değildir. Karşı kurum düzeltmesini yapmak için mutlaka kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm aramak mükellefler itibarıyla eşitsizliğe yol açabilecektir. Kanaatimizce elde edilen kar payı için kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm bulunmasa bile karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi gerekmektedir.²¹⁶

5520 sayılı Kanun'un 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yapılan düzenlemenin iki ayrı boyutu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan tutarların kar payı ya da ana merkeze aktarılan tutar sayılarak vergi kesintisine konu edilmesidir. İkinci boyut ise borç veren kurum

²¹⁶ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2006, Sayfa:82.

nezdinde yapılacak düzeltme işlemleridir. Bu konular aşağıda mükellefiyet türleri itibariyle ayrıntılı olarak açıklanacaktır.²¹⁷

12.6.1. Kar Dağıtım Stopajı

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan **kur farklarının** kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar **sayılmayacağı** belirtilmiştir. Bu durumda kur farkları üzerinden herhangi bir kar dağıtım stopajının yapılması söz konusu değildir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan **faiz ve benzeri ödemeler** kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi veya K.V.K.'nın 15. ya da 30. maddeleri uyarınca ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.²¹⁸ Ancak, borç alan ve borç veren kurumun hukuki nitelikleri, vergi kesintisinin yapılmasında farklı durumlar ortaya çıkarabilecektir. Aşağıda konu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Öte yandan kurumlarca birden fazla ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden yapılan ve öz sermayesinin üç katını aşan tutardaki borçlanmalar ile ilgili olarak ödenen faizlerin reddedilmesi nedeniyle her borç veren yönünden kar payı olarak kabul edilecek tutar, reddedilen faiz tutarına, borç verenlerin verdikleri borçların toplam borca oranı dikkate alınmak suretiyle belirlenecektir.

Örneğin;

- Ortak (A)'nın borç verdiği tutar 100,
- Ortak (B)'nin borç verdiği tutar 200,
- Ortak (C) Bankasının borç verdiği tutar ise 400 ve

işletme öz sermayesinin 150 birim olduğu varsayımı ile, toplam borcun 450 birimi aşan kısmı örtülü sermaye sayılacak; bu hesaplamada ortak (C)'nin banka

²¹⁷ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2006, Sayfa:82

²¹⁸ Bilindiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde özetle; tam mükellef kurum kazançlarının mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan şekillerde dağıtılan kısmı üzerinden, dar mükellef kurum kazançlarının ise ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançlar üzerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren tevkifat yapılacak durumlar, 30. maddesinde ise dar mükellef kurum kazançları üzerinden belirtilen tarihten sonra tevkifat yapılacak durumlar hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30. maddelerinde kurum kazançlarının dağıtılan veya ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden tevkifat yapılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Doğal olarak halihazırda G.V.K.'nın 94. maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30. maddeleri yürürlükte olmakla birlikte 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, anılan Kanuna göre tevkifata tabi tutulan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak tam mükellef kurumlar tarafından mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alanlara dağıtılan kar payları ile dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarılan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir. Ancak 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca, 01.01.2006 tarihinden itibaren vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden anılan madde kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir.

olması nedeniyle verdiği borç tutarının % 50'si olan (400/2=) 200 birim dikkate alınacaktır.

Buna göre örtülü sermaye sayılacak olan tutar [(100+200+200) - (3 x 150) =] 50 birim olup, bu tutarın dağılımı aşağıdaki gibidir:

{Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı = (Ortağın borç verdiği tutar/Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı) x Örtülü sermaye tutarı}

- Ortak (A) için $\{(100/500) \times 50 = \}$ 10,
- Ortak (B) için $\{(200/500) \times 50 = \}$ 20,
- Ortak (C) için $\{(200/500) \times 50 = \}$ 20,

birime isabet eden tutarlar, ortaklara isabet eden örtülü sermaye kısmı olarak dikkate alınacaktır.

12.6.1.1. Borç Alan (Örtülü Sermaye Kullanan) Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

Borç alan dolayısıyla örtülü sermaye kullanan kurumun tam mükellef kurum olması durumunda borç veren kurumun hukuki niteliğine göre aşağıda açıklandığı şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

12.6.1.1.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

Tam mükellef kurumlardan yapılan borçlanmalarda ödenen veya hesaplanan faiz veya benzeri tutarlar için herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Çünkü, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde ve K.V.K.'nın 15. maddesinde tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda tam mükellef kurumların elde ettikleri kar payları için vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Borç verenin tam mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

12.6.1.1.2. Borç Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi, Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlar veya Bu Vergiden Muaf Olanlar İse Kar Dağıtım Stopajı

G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.²¹⁹ Bu durumda, borç verenin tam mükellef gerçek kişi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar olması durumunda, 5520

²¹⁹ 23/07/2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10731 sayılı B.K.K. ile taevkifat oranı 23/07/2006 tarihinden itibaren %15 olarak belirlenmiştir. Son olarak, 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14592 - 2009/14593 - 2009/14594 sayılı B.K.K.'lar ile de aynı oran belirlenmesi yapılmıştır.

sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Borç veren vergiden muaf kurum ise tevkifat K.V.K.'nın 15/2. maddesine göre yapılacaktır.

Vergi kesintisi, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden yapılacak ve izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

12.6.1.1.3. Borç Veren Dar Mükellef Gerçek Kişi, Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olmayan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-ii bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, K.V.K.'nın 30/3. maddesinde ise Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda borç verenin dar mükellef gerçek kişi veya Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Vergi kesintisi, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden yapılacak ve izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

12.6.1.1.4. Borç Veren Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

Tam mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dolayısıyla Türkiye’de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlardan yaptıkları ve örtülü sermaye sayılan borçlanmalar için ödenen veya hesaplanan faiz veya benzeri tutarlar için herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Nitekim G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde ve K.V.K.'nın 30. maddesinde Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumların elde ettikleri kar payları için vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Borç verenin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

12.6.1.2. Borç Alan (Örtülü Sermaye Kullanan) Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla örtülü sermayeyi kullananın dar mükellef kurum olması durumunda ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri tutarlar ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Ana merkeze aktarılan tutar üzerinden ise G.V.K.'nın 94/6-b-iii bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu durumda borç alanın dar mükellef kurum olması durumunda borç verenin hukuki niteliğine bakılmaksızın vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Çünkü bu tutarlar kar payı olarak değil, ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmiştir. Kur farkları için ise herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Çünkü kur farkları ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmeyecektir.

12.6.2. Karşı Kurum Düzeltmesi

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, **tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde**, taraf olan mükellefler nezdinde düzeltileceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan kanuni düzenlemeden örtülü sermayeye ilişkin olarak ödenen veya hesaplanan **kur farklarının sadece tam mükellef kurumlardan yapılan borçlanmalarda** düzeltme konusu yapılacağı anlaşılmaktadır. Borç alınan kurumun tam mükellef kurumlar dışında başka bir kurum olması durumunda kur farkına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla borcu veren, tam mükellef gerçek kişi, dar mükellef kurum veya dar mükellef gerçek kişi ise kur farklarına ilişkin herhangi bir düzeltmenin yapılması mümkün değildir.

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip

ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

12.6.2.1. Borç Alan (Örtülü Sermaye Kullanan) Tam Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi

Borç alan dolayısıyla örtülü sermaye kullanan kurumun tam mükellef kurum olması durumunda borç veren kurumun hukuki niteliğine göre aşağıda açıklandığı şekilde düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

12.6.2.1.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi

Borç verenin dolayısıyla örtülü sermaye kullandırmanın tam mükellef kurum olması durumunda daha önce bu kurum tarafından gelir yazılan kur farkları, faizler ve benzeri tutarlar için gelir reddi yapılması gerekmektedir.

Aslında 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre kur farkı dışındaki ödemeler kar payı sayıldığı için bu tutarlar borç veren kurum açısından iştirak kazançları istisnası kapsamına girmektedir. Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, kanaatimizce, karşı kurum düzeltmesinde gelir reddi yapılırken herhangi bir istisnai hüküm aramaya gerek bulunmamaktadır. Kar payı sayılan tutarlar iştirak kazancı istisnası olmasaydı bile borç veren tam mükellef kurum nezdinde gelir reddi yapmak gerekecekti.

12.6.2.1.2. Borç Veren Tam Mükellef Gerçek Kişi İse Karşı Kurum Düzeltmesi

Tam mükellef kurumlar, tam mükellef gerçek kişilerden borçlanmışlar ise örtülü sermayenin tespiti sonucunda borcu kullandıran tam mükellef gerçek kişi nezdinde **kur farkları yönünden herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır**. Çünkü, yukarıda açıklandığı üzere, yapılan kanuni düzenleme ile örtülü sermayeye ilişkin olarak ödenen veya hesaplanan kur farklarının sadece tam mükellef kurumlardan yapılan borçlanmalarda düzeltme konusu yapılmasına imkan sağlanmıştır.

Borç veren tam mükellef gerçek kişiler nezdinde daha önce gelir yazılan faiz ve benzeri diğer ödemelerin düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir. Yani gelir reddi yapılması gerekmektedir. Bu tutarlar kar payı sayıldığı için normal şartlarda G.V.K.'nın 22. maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanılmakta ve yarısı vergiye tabi olmaktadır. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, kanaatimizce, gelir reddi yapılabilmesi için herhangi bir istisna düzenlemesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu nedenle tam mükellef gerçek kişiler nezdinde yapılacak düzeltmede faiz ve benzeri tutarların tamamı için gelir reddi yapılması gerekmektedir.

12.6.2.1.3. Borç Veren Dar Mükellef Gerçek Kişi veya Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olmayan Dar Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi

Bu tür mükelleflerden yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin tespiti sonucunda, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, kur farkı dışındaki ödemeler için gelir reddi yapılması gerekmektedir. Kur farkları için ise herhangi bir düzeltme yapılması mümkün değildir.

12.6.2.1.4. Borç Veren Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlardan borç alınmış ise daha önce gelir yazılan tutarlar, kur farkı dışında, düzeltilir.

12.6.2.2. Borç Alan Dar Mükellef Kurum İse Karşı Kurum Düzeltmesi

Karşı kurum düzeltmesi açısından borç alan mükellefin tam veya dar mükellef olması arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Borç alan dar mükellef kurum olduğu durumda da borç alanın tam mükellef kurum olması durumunda olduğu gibi düzeltme işlemleri yapılacaktır. Buna göre;

- Borç veren tam mükellef kurum ise kur farkları dahil tüm tutarlar düzeltilir.
- Borç veren tam mükellef kurum dışında bir mükellef ise kur farkları için düzeltme yapılmaz. Faiz ve benzeri ödemeler için gelir reddi yapılır.

12.6.2.3. Karşı Kurum Düzeltmesinin Yapılabilmesi İçin Örtülü Sermaye Kullanan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmiş ve Ödenmiş Olması Gerekmemektedir

5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda, karşımıza bir takım sorunlar çıkmaktadır. Şöyle ki; faiz, kur farkı ve benzeri giderleri reddedilen örtülü sermaye kullanan kurumun cari dönem sonucunun zararlı sonuçlanması ve gider reddi yapıldığı durumda da kara geçirilememesi durumunda karşı kurum düzeltmesinin yapılıp yapılamayacağı akılları karıştırmaktadır. Örneğin, 2006 hesap dönemi sonucu 100 birim zararlı sonuçlanan ve ilgili dönemde örtülü sermaye kullanımını nedeniyle 50 birimlik faiz gideri reddedilen ve dolayısıyla tarh edilecek vergi çıkmayan bir kuruma borç veren kurum nezdinde 2006 hesap döneminde karşı kurum düzeltmesi yapmak mümkün olabilecek midir?

Kanaatimizce bu durumda karşı kurum düzeltmesi yapmak, ilgili dönemde, mümkün değildir.²²⁰ Çünkü, Kanun metni çok açık bir ifadeyle, karşı kurum

²²⁰ Bu konuda farklı görüşler de bulunmaktadır. Bu görüş sahiplerine göre, düzeltme işleminin dayanağı Kanunda geçen “... dağıtılmış kâr payı... sayılır ...” hükmü olduğuna göre, düzeltmenin buna göre yapılması gerekir. Kurumun ilgili dönemde zarar etmiş olması, başka bir deyişle dağıtılabılır kâr payının olmaması da örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların dağıtılmış kâr payı sayılmasına

düzeltilmesinin yapılabilmesini örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlamıştır. İlgili dönemde karşı kurum düzeltmesi yapılamayacak olmakla birlikte reddedilen faiz giderleri nedeniyle izleyen dönemlerde bir vergi tarh edilmesi durumunda karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için imkan doğacaktır. Söz konusu dönemde yapılan örtülü sermaye kullanımı tenkidinin dava konusu yapılması da mümkün değildir. Bilindiği gibi, tarh edilen bir vergi söz konusu olmadığı durumda, yapılan bir idari işlem de mevcut olmadığı için vergi mahkemelerinde dava açılmamaktadır.

Yukarıda verdiğimiz örneği bu kapsamda genişletelim ve örtülü sermaye kullanan kurumun 2007 hesap dönemi sonucunun 200 birim karla kapandığını kabul edelim. Bu durumda örtülü sermaye kullanan mükellef 50 birimlik (2006 hesap dönemi 100 birim zararlar sonuçlanmasına rağmen örtülü sermaye kullanımına bağlı faiz gideri reddi nedeniyle 50 birimlik zarar mahsubu yapılabilecektir.) 2006 hesap dönemi zararını mahsup edecek ve 150 birim kurumlar vergisi matrahı oluşacaktır. Dolayısıyla 2006 hesap dönemi için yapılan örtülü sermaye tenkidi için 2007 hesap döneminde vergi tarh edilmektedir. Bu durumda borç veren kurum nezdinde verginin kesinleşip ödenmesine bağlı olarak 2006 hesap dönemi için karşı kurum düzeltmesi yapılabilecektir. Konu, tarh edilen verginin bulunduğu aşamalara göre aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

12.6.2.3.1. Verginin İhtilafsız Olarak Kesinleşmesi ve Ödenmesi

Tarh edilen vergi herhangi bir ihtilaf yaratılmadan, gerek uzlaşma sonucunda, gerekse uzlaşmasız kesinleşir ve ödenirse, borç veren kurumun 2006 hesap dönemi (örtülü sermayenin kullanıldığı dönem) hesaplarının düzeltilmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Ayrıca, tarh edilen vergi için uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşmada da vergi aslında bir indirimde gidilmesi halinde bile tarh edilen verginin tamamı için (reddedilen faiz giderinin tamamı için) karşı kurum düzeltmesinin yapılması gerekmektedir.

Burada bir başka hususa dikkat etmek gerekmektedir. 2006 hesap döneminde örtülü sermaye yönünden yapılan tenkit nedeniyle zarar azaltımı yapılması ve bu azaltım nedeniyle örneğin 2009 hesap dönemi sonra vergi tarh edilmesi ve bu verginin kesinleşip ödenmesi durumunda da borç veren kurum açısından düzeltme 2009 hesap dönemi için değil örtülü sermaye kullanımının gerçekleştiği 2006 hesap dönemi için yapılması gerekmektedir.

Burada ise karşımıza zamanaşımı sorunu çıkmaktadır. Bilindiği gibi, geçmiş yıl zararları izleyen hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi kurum kazancından indirilebilmelidir. Aynı şekilde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Bu nedenle, karşı kurum düzeltmesinin de belirtilen zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yukarıda verilen örneğe geri dönecek olursak, 2006 hesap dönemi

engel değildir. Çünkü, bu kapsamda bir vergi kesintisi ve düzeltme yapılabilmesi için fiili olarak kâr dağıtılması gerekli değildir. Vergi kesintisi ve düzeltme işlemleri, söz konusu meblağların dağıtılmış kâr payı **sayılmasına** istinaden yapılacağından ve de düzeltme sonucunda örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde ilgili dönemde tarhiyat gerektirmeyen durumlarda, verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şartı aranmayacağından, örtülü sermaye kullanan kurum zararlı olsa dahi, borç veren nezdinde Kanununun 12/7. maddesi uyarınca düzeltme yapılabilecektir. Konu ile ilgili olarak, bkz.: VURAL, İrfan., a.g.e., sayfa. 628.

için reddedilen 50 birimlik faiz gideri nedeniyle en geç 2011 hesap döneminde vergi tarhiyatı yapılması ve tarh edilen bu verginin kesinleşip ödenmiş olması halinde borç veren kurum nezdinde düzeltme yapılabilecektir.

12.6.2.3.2. Verginin İhtilaf Sonucunda Kesinleşmesi ve Ödenmesi

Tarh edilen verginin vergi mahkemesinde açılan dava ve tüm yargı yollarının tükenmesinden sonra kesinleşmesi halinde kesinleşen tarhiyat tutarı ile orantılı olarak karşı kurum düzeltmesinin yapılması gerekmektedir. Burada da yukarıda açıklanan zamanaşımı konusunun dikkate alınması gerekmektedir.

12.6.2.4. Tarh Edilen Verginin Kesinleşip Ödenmesi Beklenmeksizin Yapılacak Düzeltme İşlemleri Hazine Zararıyla Sonuçlanacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K. karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesini örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlamıştır. İlgili dönemde karşı kurum düzeltmesi yapılamayacak olmakla birlikte reddedilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler nedeniyle izleyen dönemlerde bir vergi tarh edilmesi durumunda karşı kurum düzeltmesi yapılabilecektir. Örtülü sermayeyi dağıtan (borç veren) kurumun karlı, örtülü sermaye kullanan (borç alan) kurumun zararlı olduğu durumda, örtülü sermaye kullanan (borç alan) kurum nezdinde herhangi bir vergi tarh edilmeden ve bu vergi kesinleşmeden karşı kurum düzeltmesinin yapılması hazinenin zararıyla sonuçlanacaktır.

Örnek:

(A) A.Ş.'nin (B) A.Ş.'nin % 20 oranında ortağı olduğunu, (A) A.Ş.'nin 100 birim karlı (B) A.Ş.'nin de 20 birim zararlı olduğunu, (A) A.Ş. tarafından (B) A.Ş.'ye verilen borcun örtülü sermaye olduğunu ve kullanılan bu sermaye nedeniyle (B) A.Ş.'nin 20 birim faiz gideri ödediğini kabul edelim.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda (B) A.Ş.'nin gider kaydettiği 20 birim kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve kurum zararından düşülmesi sonucunda ilgili dönem için kurumlar vergisi matrahı oluşmayacaktır. Örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde herhangi bir vergi tarh edilmeden ve bu vergi kesinleşip ödenmeden karşı kurum düzeltmesi yapılması halinde hazinenin zararlı olduğu görülecektir. Şöyle ki;

Düzeltilme Öncesi Yapılan Beyan:

	(A) A.Ş.	(B) A.Ş.
Ticari Kazanç	100	- 20
Kurumlar Vergisi	20	---
Vergi Sonrası Kazanç	80	---

Düzeltilme Sonrası Beyan:

	(A) A.Ş.	(B) A.Ş.
Ticari Kazanç	100	- 20

İştirak Kazancı (Örtülü Sermaye)	- 20	+ 20
Kurumlar Vergisi Matrahı	80	0
Kurumlar Vergisi	16	---
Vergi Sonrası Kazanç	84	---

Görüldüğü gibi, örtülü sermaye kullanan (B) A.Ş. nezdinde, herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve bu tarhiyat kesinleşip ödenmeden karşı kurum düzeltmesinin yapılması hazinenin vergi kaybetmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, mahsup edilen kurum zararı nedeniyle izleyen dönemlerde tarhiyat çıkması üzerine karşı kurum düzeltmesinin yapılması gerekmektedir.

12.6.2.5. Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında özetle; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı fıkra, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında ise tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, 13. maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, aynı fıkra, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği vurgulanmıştır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Görüldüğü gibi her iki fıkra da müesseselerin mantığı çerçevesinde benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yukarıda verilen fıkralardan anlaşılacağı üzere, her iki fıkra da düzeltmenin yapılması için **örtülü sermaye kullanan/örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart** olduğu belirtilmiştir. Bu hükümden anlaşılmaktadır ki örtülü sermayenin veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonucunda karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan/örtülü kazanç dağıtan kurum adına bir verginin tarh edilmesi ve tarh edilen bu verginin kesinleşip ödenmesi gerekmektedir.

Ancak, bilindiği üzere, örtülü sermaye kullanımı ve örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle bir gider reddiyatının yapılması; cari yıl zararının yok edilememesi, geçmiş

yıl zararlarının mevcudiyeti veya devreden yatırım indirimi tutarının bulunması nedeniyle her zaman bir vergi tarh edilmesi sonucunu doğurmamaktadır. Bu gibi durumlarda vergi tarhiyatı, tespitin yapıldığı hesap döneminden sonraki dönemlerde yapılabilmektedir. İşte bu gibi durumlarda karşı kurum düzeltmesinin yapılıp yapılamayacağı özellik arz etmektedir. Aşağıda konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.²²¹

1 seri numaralı 5520 sayılı yeni KVK Genel Tebliği'nin "12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Ancak, burada yapılan açıklamalar mükelleflerin örtülü sermaye kullanımını, ilgili hesap döneminde veya hesap dönemi kapandıktan sonra, kendilerinin fark etmeleri ve bunun üzerine düzeltme talep etmeleri ile ilgili açıklamalardır. Vergi incelemesi sonucunda örtülü sermayenin tespiti üzerine yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik açıklamalara ise anılan tebliğde yer verilmemiştir. Bu durumda düzeltme sürecinin ne şekilde başlayacağı, düzeltmenin idarenin yapacağı yeni bir vergi incelemesi sonucunda mı yoksa mükellef tarafından, re'sen mi yapılacağı bilinmezliğini korumaktadır. Ancak, söz konusu tebliğde üzerinde durduğumuz konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.²²²

*"Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, **zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde**, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla **karşı tarafta da süreye bakılmaksızın** gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır."*

Bu açıklamadan aşağıdaki anlamları çıkarmaktayız.

1. Karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanımı nedeniyle tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.
2. Borç kullandıran kurum nezdinde düzeltmeye konu edilecek tutar kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.
3. Düzeltme talebini, borç kullanan kurum, yani yapılan vergi incelemesi sonucunda nezdinde gider reddi yapılan kurum, başka bir ifadeyle örtülü sermaye kullanımı nedeniyle adına vergi tarh edilen kurum yapabilecektir.
4. Düzeltme talebi, borç kullanan kurum tarafından, zamanaşımı süresi içinde yapılmalıdır.
5. Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde borç veren taraf nezdinde **zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın** düzeltme işlemleri yapılır.

²²¹ Yapılacak açıklamalar, anlatım kolaylığı olması açısından, örtülü sermaye müessesesi baz alınarak yapılacaktır. Ancak, yapacağımız açıklamaların tamamı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi için de geçerlidir.

²²² Aynı açıklamalara 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de de yer verilmiştir.

Bu durumda, örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumunun zamanaşımı süresi içinde yapacağı düzeltme başvurusu üzerine, **tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra gerçekleşse bile, borç veren kurum nezdinde düzeltme işlemleri yapılabilecektir.**

Örneğin:

- (A) kurumu 2008 yılında örtülü sermaye kullanmış,
- 2013 yılında inceleme yapılmış,
- Tarhiyat dava konusu edilmiş dava 2018 yılında mükellef aleyhine sonuçlanmış ve ödeme yapılmış,
- Bu durumda borç veren (B) kurumu nezdinde, 2018 yılında, 2008 yılının hesapları düzeltilebilecek.

Ancak, yapılan bu açıklamaların Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan zamanaşımı düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

VUK'un 114. maddesinde zamanaşımı süreleri belirtilmiş ve bu maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 126. maddesinde de düzeltme zamanaşımı hüküm altına alınmış ve 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği vurgulanmıştır.

1 seri numaralı 5520 sayılı KVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, düzeltme talebinin zamanaşımı süresi içinde yapılması yeterli görülmüş, tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra gerçekleşse bile düzeltmenin yapılabileceği ifade edilmiştir. Konuyu aşağıdaki örnek yardımıyla açıklamaya devam edelim.

(A) kurumunun 2006 hesap dönemi işlemlerinin 2008 yılında vergi incelemesine tabi tutulduğunu kabul edelim. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, (A) kurumunun, ortağı (B) kurumundan yaptığı borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olduğu için (A) kurumu tarafından gider yazılan 100 birimlik örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz gider reddine tabi tutulacaktır. Bu temel senaryoyu aşağıdaki varsayımlar çerçevesinde şekillendirelim.

1. (A) kurumu 2008 yılında matrah beyan etmiş ve tarh edilen vergiyi ihtilaf konusu yapmamış olsun;

Bu durumda, 100 birimlik matrah farkı üzerinden 20 birim vergi tarhiyatı yapılacaktır. Bu tutarın ihtilaf konusu yapılmadan ödenmesi halinde vergi kesinleşmiş olacak ve ödenen 20 birimlik vergi (B) kurumu nezdinde düzeltmeye tabi tutulacaktır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, (A) kurumu tarafından zamanaşımı süresinin sonuna kadar (2013 yılının sonuna kadar) düzeltme talebinde bulunulmuş olması gerekmektedir.

2. (A) kurumu 2008 yılında matrah beyan etmiş ancak tarh edilen vergiyi ihtilaf konusu yapmamış olsun;

Bu durumda (B) kurumu tarafından düzeltmenin yapılabilmesi için verginin kesinleşip ödenmesinin beklenmesi gerekmektedir. Ancak, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalardan, düzeltmenin yapılabilmesi için herhalükarda (A) kurumu tarafından zamanaşımı süresinin sonuna kadar (2013 yılının sonuna kadar) düzeltme talebinin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Yargı organlarının nihai kararı 2013 yılının sonuna kadar verilir ve yapılan tarhiyat onanırsa herhangi bir sorun yoktur. (A) kurumu tarafından düzeltme talebi yapılacak ve onanan vergi tutarı (B) kurumu nezdinde düzeltmeye tabi tutulacaktır. Ancak, yargı organının nihai kararı 2013 yılından sonraya kalırsa ortaya ilginç bir durum çıkmaktadır. Bu durumda, eğer düzeltme talep edilecekse, (A) kurumu tarafından henüz kesinleşip kesinleşmediği belli olmayan bir tarhiyat için 2013 yılının sonuna kadar düzeltme talebinin yapılması gerekmektedir. Bu talep üzerine, eğer vergi kesinleşir ve ödenirse 2013 yılından sonra bile (B) kurumu nezdinde düzeltme yapılabilecektir.

3. Cari dönem zararı, geçmiş yıl zararları vb. nedenlerle matrah oluşmamış olsun;

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda, örtülü sermaye kullanımı nedeniyle yapılan gider reddinin zarar tutarlarından düşük olması nedeniyle matrah ve dolayısıyla vergi çıkmaması karşılaşılan bir durumdur. Bu gibi hallerde, yapılan tenkit nedeniyle sonraki döneme devreden zarar tutarları azaltılmakta ve gider reddinin vergisel yansımaları (matrah farkına dönüşmesi) izleyen hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Örneğimizdeki 100 birim gider reddinin 2013 yılında matrah farkına dönüştüğünü ve 20 birimlik vergi tarhiyatının bu yıl içinde yapıldığını kabul edelim.

Bu durumda, tarh edilen vergi ihtilaf konusu yapılmaz ise (A) kurumu tarafından derhal (2013 yılı içinde) düzeltme talebinde bulunulursa (B) kurumu nezdinde düzeltme yapılabilecektir. Tarh edilen vergi ihtilaf konusu yapılsa yine belirsiz bir konu için (A) kurumunun düzeltme talebinde bulunması gerekecektir. (A) kurumu yargı aşamasında olan bir konu ile ilgili olarak karşı kurum düzeltmesi hakkını kaybetmemek için 2013 yılı içerisinde düzeltme talebinde bulunmak zorundadır. Yargı organlarıncaya tarhiyatın onanması halinde (A) kurumunun 2013 yılı içerisinde yapmış olduğu düzeltme talebi sayesinde (B) kurumu kesinleşen ve ödenen vergiyi kendi bünyesinde düzeltebilecektir.

1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde, karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için borcu kullanan kurum tarafından zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talebinin yapılmış olması gerektiği, bu talebin yapılması halinde borcu veren kurum nezdinde, zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın, düzeltmenin yapılabileceği belirtilmiştir. Bu durum da bazı sakıncaları beraberinde getirmektedir. Verginin ihtilaf konusu yapıldığı ve zamanaşımı süresi içinde bu ihtilafın çözümlenemediği durumlarda, borcu kullanan kurum, belirsizliği devam eden (yargı aşamasında bulunan) bir konu ile ilgili olarak, düzeltme hakkını kaybetmemek için, düzeltme talebinde bulunmak zorunda kalacaktır.

Bu sıkıntılarının giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu'nda örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonrasında yapılacak karşı kurum düzeltmeleri için zamanaşımı sınırını kaldıracak düzenlemeler yapmak gerekmektedir. Ayrıca, karşı kurum düzeltmesine ilişkin bir çok bilinmez varlığını halen devam ettirmektedir. Yapılacak idari düzenlemeler ile bu bilinmezliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.²²³

12.7. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

Örtülü sermayeye ilişkin bütün hususları gösteren bir örneğe 1 seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Söz konusu örnek aynen aşağıdaki gibidir.

(A) A.Ş.'nin 2006 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 200.000.- YTL'dir. Şirketin ortak ve ortakla ilişkili kişi sayılanlardan aldığı kredi ve borçların tutarları ve vadeleri şöyledir.

- Şirketin ortağı tam mükellef (B) gerçek kişisinden 1 Kasım 2005 tarihinde alınan 300.000.- YTL, 31 Aralık 2006 tarihinde geri ödenmiştir.
- Şirketin ortağı dar mükellef (Y) Kurumundan 10 Mart 2006 tarihinde bir yıl vadeli 200.000 ABD Doları kredi alınmıştır. Bu kredi 10 Mart 2007 tarihinde geri ödenmiştir. (Borcun alındığı tarihteki kur 1 ABD Doları =1,35.- YTL)
- Şirketin iştiraki durumunda bulunan Türkiye'de kurulu (C) Bankasından ise 1 Temmuz 2006 tarihinde, 2 yıl vadeli 400.000 ABD Doları tutarında kredi alınmıştır. (Borcun alındığı tarihteki kur 1 ABD Doları =1,40.- YTL)

Görülebileceği üzere, (A) A.Ş.'nin 1 Temmuz 2006 tarihine kadar yapmış olduğu borçlanmalar, şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından örtülü sermaye uygulamasına ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Ancak, bu tarihten sonra Ortak (C) Bankasından alınan kredi nedeniyle, 31 Aralık 2006 tarihine (Ortak (B)'ye olan borcun ödendiği tarihe) kadar olan süre içinde, öz sermayenin üç katını aşan borçlanmanın örtülü sermaye olarak dikkate alınması ve bu tutara ilişkin olarak giderleştirilen faiz ve kur farklarının reddi gerekmektedir.

Bu veriler doğrultusunda, örtülü sermayenin kullanıldığı altı aylık (1 Temmuz 2006 - 31 Aralık 2006) sürede, kredi sözleşmelerine göre tespit edilen faiz oranı üzerinden tahakkuk ettirilen faiz giderleri ve kur farkı giderleri aşağıdaki gibidir. (31 Aralık 2006 tarihindeki Dolar Kuru; 1 ABD Doları = 1,45.- YTL'dir.)

Kredi Veren Ortak	Kredi Tutarı	Kredi tutarı (YTL Karşılığı)	Kur Farkı (YTL)	Faiz (YTL)	Toplam (YTL)
(B) Tam Mükellef Gerçek Kişi	300.000.- YTL	300.000	0	36.000	36.000

²²³ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Eylül 2007, Sayı:233, Sayfa:59.

(Y) Dar Mükellef Kurum	200.000.- ABD Doları	270.000	10.000 (*)	24.000	34.000
(C) Bankası (Tam Mükellef)	400.000/2 ABD Doları	560.000/2	20.000/2 (**)	80.000/2	100.000/2
Genel Toplam		850.000	20.000	100.000	120.000

Şirketin 2006 hesap döneminde kullandığı toplam borç miktarı 1.130.000.- YTL olmakla birlikte, örtülü sermaye hesaplamasında (C) Bankasından alınan borç miktarının yarısı dikkate alınacaktır. Buna göre;

Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı;

$$[300.000 + 270.000 + (560.000 / 2)] = 850.000.- \text{ YTL olacaktır.}$$

Şirketin öz sermayesinin üç katı 600.000.- YTL olduğundan, örtülü sermaye tutarı (850.000-600.000=) 250.000.- YTL olacaktır.

Ortakların her birine isabet eden örtülü sermaye tutarı ise şu formülle bulunacaktır.

Her Bir Ortağa İsbet Eden Örtülü Sermaye Tutarı	=	Ortağın Verdiği Borç Tutarı	x	Örtülü Sermaye Tutarı
		ÖS Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı		

$$(B)'ye isabet eden \text{ÖS} \quad [(300.000 / 850.000) \times 250.000] = 88.235,29.- \text{ YTL}$$

$$(Y)'ye isabet eden \text{ÖS} \quad [(270.000 / 850.000) \times 250.000] = 79.411,77.- \text{ YTL}$$

$$(C)'ye isabet eden \text{ÖS} \quad [(280.000 / 850.000) \times 250.000] = 82.352,94.- \text{ YTL}$$

Toplam Örtülü Sermaye Tutarı = 250.000,00.- YTL

(A) A.Ş. tarafından 1 Temmuz 2006 - 31 Aralık 2006 tarihleri arasında kullanılan 250.000.- YTL tutarındaki örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) sayılacak kur farkı ve faiz gideri tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kur farkı gideri	:	$[(250.000/850.000) \times 20.000]$	=	5.882,35.- YTL
Faiz tutarı	:	$[(250.000/850.000) \times 100.000]$	=	29.411,77.- YTL
TOPLAM	:	$[(250.000/850.000) \times 120.000]$	=	35.294,12.- YTL

(A) A.Ş.'nin örtülü sermaye sayılan 250.000.- YTL'lik örtülü sermaye niteliğindeki borcuna isabet eden finansman gideri toplamı 35.294,11.- YTL'dir. Bu tutar, (A) A.Ş. tarafından KKEG olarak dikkate alınacaktır.

(*) Kur farkı, 1 Temmuz 2006 ile 31 Aralık 2006 tarihleri arasındaki kur artışı ile borç tutarının çarpımıdır. $(0,05 \times 200.000 =) 10.000$ YTL.

(**) Borcun bir bankadan temin edildiği varsayıldığından, bir önceki dipnotta yapılan açıklamalar doğrultusunda hesaplanan kur farkının yarısı dikkate alınmıştır.

Borç Verenler Nezdinde Yapılacak Düzeltme ve Dağıtılmış Kâr Payı Hesaplaması

(B) Gerçek kişisi tarafından verilen kredinin, örtülü sermaye olarak kabul edilen 88.235,29.- YTL'lik tutarına ilişkin kâr payı (faiz) geliri;

$$[(88.235,29 / 300.000) \times 36.000 =] \underline{10.588,24\text{-YTL}} \text{ olacaktır.}$$

Bu tutar (B) gerçek kişisine dağıtılmış net kâr payı sayılacak ve brüte tamamlanmak suretiyle vergi kesintisi matrahı ve tutarı bulunacaktır:

$$\text{Kâr Payı Stopajı } [(12.456,75^{(**)} \times \%15)] = 1.868,51.- \text{ YTL}$$

Dar mükellef (Y) kurumu tarafından verilen kredinin örtülü sermaye olarak kabul edilen 79.411,77.- YTL'lik tutarına ilişkin;

$$\begin{aligned} \text{Kur farkı geliri} & [(79.411,77 / 270.000) \times 10.000] = 2.941,18.- \text{ YTL} \\ \text{Kâr payı (Faiz) geliri} & [(79.411,77 / 270.000) \times 24.000] = 7.058,82.- \text{ YTL} \\ \text{Toplam} & = \mathbf{10.000,00.- \text{ YTL}} \end{aligned}$$

Dar mükellef (Y) kurumuna dağıtılmış sayılan kâr payı tutarı 7.058,82.- YTL brüte tamamlanarak vergi kesintisi matrahı ve vergi kesintisi tutarı bulunacaktır. Söz konusu kâr payı (faiz) tutarının dar mükellef kuruma ödenmesi sırasında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmış olması halinde, söz konusu vergi kesintisi tutarı mahsup edilebilecektir. Kur farkı geliri ise dar mükellef kurum için Türkiye'de vergilendirilecek bir kazanç unsuru sayılmayacaktır.²²⁴

$$\begin{aligned} \text{Hesaplanan Kâr Payı Stopajı} & (8.304,49 \times \%15) = 1.245,67.- \text{ YTL} \\ \text{Mahsup edilecek Stopaj} & (7.058,82 \times \%10) = 705,88.- \text{ YTL} \\ \text{Ödenecek Vergi} & = 539,79.- \text{ YTL} \end{aligned}$$

(C) Bankası tarafından verilen kredinin örtülü sermaye niteliğindeki 82.352,94.- YTL tutarına ilişkin;

$$\begin{aligned} \text{Kur farkı geliri} & (82.352,94 / 280.000 \times 10.000) = 2.941,17.- \text{ YTL} \\ \text{Kâr payı (Faiz) geliri} & (82.352,94 / 280.000 \times 40.000) = 11.764,71.- \text{ YTL} \\ \text{Toplam} & = \mathbf{14.705,88.- \text{ YTL}} \end{aligned}$$

(**) Brüt tutar hesaplamasına ait formül;

$$\text{Brüt tutar} = \frac{(\text{Net ödenen tutar} \times 100)}{(100 - \text{Vergi oranı})}$$

²²⁴ Kitabımızın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, tam mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dolayısıyla Türkiye'de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlardan yaptıkları ve örtülü sermaye sayılan borçlanmalar için ödenen veya hesaplanan faiz veya benzeri tutarlar için herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Bu nedenle örnekteki dar mükellef kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan bir kurum olarak kabul etmek ve düşünce sistematığını bu çerçevede geliştirmek daha doğru olacaktır.

(C) Bankasına dağıtılmış sayılan kâr payı tutarı, vergi kesintisine tabi olmayacak ve tam mükellef kurum için iştirak kazancı sayılacaktır. Kur farkı geliri ise vergilendirilecek bir kazanç unsuru sayılmayacaktır.

Yukarıda yapılan hesaplamalara ait sonuçlar tablo halinde aşağıda gösterilmiştir.

Örtülü Sermayeye İsabet Eden Kısım (YTL)			
	Faizde	Kur farkında	Toplam
B	10.588,24	0,00	10.588,24
Y	7.058,82	2.941,18	10.000,00
C	11.764,71	2.941,17	14.705,88
Toplam	29.411,77	5.882,35	35.294,12

12.8. ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

12.8.1. Vadeli Mal veya Hizmet Alımından Kaynaklanan Ticari Borçların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu

5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı yaklaşık 50 yıllık süre içerisinde tartışılan konulardan biri de vadeli mal ve hizmet alımından kaynaklanan borçlar nedeniyle örtülü sermayenin oluşup oluşmayacağı ile ilgiliydi.

Bir mükellefin, 5422 sayılı K.V.K.'nın 16. maddesinde sayılan kişilerden devamlı olarak mal ve hizmet alımları nedeniyle bu kişilere borçlu bulunması, cari hesaba mahsuben ara sıra ödeme yapmakla beraber yeniden mal ve hizmet alarak sürekli borçlu kalması durumunda da örtülü sermaye şartlarının oluştuğu kabul edilir. Örtülü sermaye ile amaçlanan, gerçekte sermaye olarak konması gereken payların borçlanma yoluyla kurum bünyesinde devamlı olarak kullanılması sonucu ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilerek kurum kazancının azalmasını sağlamaktır. 5422 sayılı K.V.K.'nın 16. maddesinde bir borcun örtülü sermaye sayılmasının şartları belirtilmiş olup, borcun kaynağı konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, vadeli mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan borçların değerlendirilerek hesaplanacak faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.²²⁵

5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde verilen ve aynen aşağıya alınan Danıştay Kararı hem ticari borçlar nedeniyle örtülü sermayenin oluşacağını göstermesi hem de kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğini göstermesi nedeniyle ilgi çekicidir.²²⁶

“Yükümlü şirketin 1995 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi üzerine düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak adına re'sen salınan kurumlar, geçici kurumlar ve gelir (stopaj) vergileri ile bu vergilere bağlı olarak

²²⁵ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005, Sayfa:260.

²²⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 30.06.1997 tarih ve E:1997/906, K:1997/2743 sayılı Kararı.

kesilen kusur cezalarına karşı açılan davayı; uyuşmazlığın, davacı şirketin ani kuruluşundaki sermayesinin %50 payına sahip olan ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'den vadeli ve dövize endeksli olarak satın aldığı küspenin satın alma bedelinin örtülü sermaye olarak, ödenen kur farklarının da örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine ilişkin bulunduğu, Kurumlar Vergisi Kanununun 16 ve 15. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, örtülü sermaye varlığının kabul edilebilmesinin anılan maddede belirtilen üç koşulun gerçekleşmesine bağlı bulunduğu, davacı şirketin sermayesinin %50 payına sahip olan ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş. bu hisselerini 31.3.1994 tarihinde satmış ise de her iki şirketin paydaşlarının aynı aileye mensup kişiler olması ve alım satım tarihleri itibariyle söz konusu hisselerin satılmış olması nedeniyle iki şirket arasında dolaysız bir ilişki bulunduğu, 1994 yılının ilk dört ayında satın alınan küspe bedellerinin bir kısmının 1994 yılında ödenmeyerek 1995 ve 1996 yıllarına sarkmış olması karşısında, bu bedellerin kurumda devamlı olarak kullanılmış olduğunun kabulü gerekmekte ise de kurumlar arasında yasada amaçlanan anlamda nakdi bir borçlanmanın söz konusu olmadığı, satıcı şirketin bankalardan aldığı döviz kredisi ile yurt dışından ithal ettiği küspeyi normal piyasa koşullarına göre davacı şirkete vadeli ve dövize endeksli olarak satmasından kaynaklandığı, satıcı ve alıcı şirketin aynı koşullarla başka firma ve şirketlerden de küspe alıp sattıklarının dosyanın incelenmesinden anlaşıldığı, bu tür borçlanmaların örtülü sermaye olarak nitelendirilemeyeceği, ayrıca, inceleme elemanınca borç ile öz sermaye karşılaştırılması emsal kurumlar yerine davacı şirketin bünyesi içinde yapıldığı ve karşılaştırmada öz sermaye yerine ödenmiş sermayenin dikkate alındığı, oysa borçlanmanın şirketin kendi bünyesinde bir benzeri bulunmadığından davacı şirketin borçlanma tutarı ile öz sermayesi arasındaki oranın emsal bir kurumla karşılaştırılması suretiyle açık bir fazlalık olup olmadığının tespit edilmesi gerektiği, tüm bu değerlendirmelerden olayda örtülü sermaye için öngörülen koşulların gerçekleşmediği sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı terkin eden Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 5.12.1996 gün 1996/1065 sayılı kararının, vergi inceleme raporu ile belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasasınının 16. maddesinde "Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nisbet, emsali kurumlardakine nazaran bariz ve farklılık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır" hükmü yer almıştır. Dava konusu olayda, davacı şirketin sermayesinin %50 payına sahip olan ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'den vadeli ve dövize endeksli olarak satın aldığı küspenin satın alma bedelinin örtülü sermaye olarak kabul edilmesi ve ödenen kur farkının da örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak KVK'nun 15.maddesi gereğince gider yazılamayacağından hareketle matrah farkı hesaplanmıştır. Uyuşmazlığın çözümü, KVK'nun 16.maddesindeki şartların yükümlü şirket açısından gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine bağlıdır.Olayda, yükümlü şirket ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'den mal alışlarını 1994 takvim yılının ilk dört ayında yapmıştır. Borcun bir kısmı 1994 yılında, bir kısmı 1995 yılında ödenmiş, kalan borç tutarı31.12.1995 tarihinde değerlemeye tabi

tutularak 1996 yılına devredilmiştir. 31.12.1995 tarihinde tahakkuk ettirilen ... lira kur farkı şirket kayıtlarında finansman giderleri hesabına intikal ettirilmiştir.... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'i ... Tarım Ticaret Yatırım A.Ş.'nin %50 hissesine sahip ortağı olduğu gibi, bu şirkete doğrudan mal satan bir şirket de olduğundan her iki şirket arasında vasıtasız bir şirket münasebeti ve sıkı bir iş ilişkisi mevcuttur. 1994 yılında ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'den vadeli ve dövize endeksli olarak satın alınmış olan küspenin bedeli (yani mal mukabili yapılan borçlanma) 1994 ve 1995 yıllarında ödenmeyip büyük bir kısım 1996 yılına devredilmiştir. Danıştay'ın verdiği çeşitli kararlarda, istikrazın teşebbüste bir hesap döneminde kullanılmış olması, kanundaki devamlılık unsurunun oluşması yönünden yeterli görülmüştür.Esasen kanunda yazılı dolaysız ilişkinin varlığı ve istikrazın uzun süreli kullanılması halinin mevcudiyeti vergi mahkemesince de kabul edilmiş olup, istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nisbetin emsali kurumdakilere nazaran bariz bir farklılık gösterip göstermediği yolunda emsal kurum araştırması yapılmaması nedeniyle tarhiyat kaldırılmış bulunmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'nin 1994 yılında çeşitli haciz uygulamalarına muhatap olduğu, 1994, 1995 ve 1996 yıllarında devamlı zarar beyan ettiği, 1994 yılının ilk dört ayında elinde bulunan malları ... Tarım Ticaret Yatırım A.Ş.'ne devrettiği yükümlü şirketin de bu malların bir kısmını dövize endeksli,bir kısmını da TL. karşılığı peşin olarak sattığı anlaşılmaktadır. Her işletmenin uğraş konusunun, sermaye yapısının ve aktif kıymet unsurlarının değişkenliği, pazar ortamı, ortaklarının sayısı ve buna benzer durumlar dolayısıyla emsal kurum mukayesesi yapmak her zaman anlamlı sonuçlar vermeyebilir. Örtülü sermayenin belirlenmesinde hakkında inceleme yapılan kurum yönünden bir değerlendirme yapmak gerektiğinde, yapılan borçlanmanın öz sermayeye oranının ticari hayatın normal icaplarına uyup uymadığına bakılması ve bu mukayesenin kurumun kendi bünyesinde yapılması daha makul ve uygun düşmektedir. Hal böyle olunca, diğer şartların tümüyle bulunduğu yolunda yapılmış ve örtülü sermayenin varlığını açıkça ortaya koyan tüm tespitleri yok kabul ederek yasa hükmünün uygulanma olanağını ortadan kaldıran bir yoruma gidilmesi kabul edilemez. Diğer taraftan olayda, inceleme elemanınca işletmenin bünyesinde yapılan değerlendirme neticesinde ulaşılan sonuç, yasanın aradığı bir diğer koşulu, yani borçlanılan tutarla öz sermaye arasında ticari hayatın normal koşullarına göre mutad olmayan oranda bariz bir fark yaratıldığını açıkça ortaya koymuştur. Bu nedenle yükümlü kurumun vadeli olarak küspe satın alma yöntemi ile aynı aileye mensup kişilere ait ... Tavukçuluk İşletmeleri A.Ş.'ne dövize endeksli borçlanmasının örtülü sermaye olarak kabul edilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile ... Birinci Vergi Mahkemesinin 5.12.1996 gün ve 1996/1065 sayılı kararının bozulmasına, karar verildi.”

Esas itibariyle vadeli mal veya hizmet alımları nedeniyle oluşan ticari borçların örtülü sermaye olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda 5422 sayılı eski K.V.K. ile 5520 sayılı yeni K.V.K. arasında herhangi bir fark yoktur. Öncelikle belirtmek gerekir ki, her iki Kanun'da da konu net olarak açıklanmamış, belki de özel olarak açıklamaya gerek görülmemiştir.

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 16. maddesinde olduğu gibi, yapılan borçlanmaların belli şartlar altında örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiş, borçlanmanın niteliği üzerinde durulmamıştır. Bu açıdan bakıldığında, yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağına tespitinde borçlanmanın nedeni ve kaynağı önem arz etmemektedir. İşletmeler finansal ihtiyaçlarını giderebilmek amacıyla nakit olarak borçlanabilecekleri gibi mal veya hizmet olarak da borçlanabilirler. Dolayısıyla borcun nakit para olarak ya da mal veya hizmet olarak temin edilmesinin örtülü sermaye açısından önemi olmaması gerekmektedir.

Nitekim, tek düzen hesap planına göre işletme varlıklarının kaynağını öz sermaye ile borçlar oluşturmakta ve bu borçların arasında ticari borçlar da yer almaktadır. Dolayısıyla ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden alınan parasal borç ile mal veya hizmet borcu arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, örtülü sermaye ile amaçlanan, gerçekte sermaye olarak konması gereken payların borçlanma yoluyla kurum bünyesinde kullanılması sonucu ödenen veya hesaplanan faizlerin, kur farklarının ve benzeri diğer giderlerin kurum kazancından indirilerek kurumlar vergisi matrahının azalmasını sağlamaktır. Gerçekte sermaye olarak işletmeye koyulması gereken değerler sadece nakit değerlerden oluşmamaktadır. Nakit değerler gibi ticari mallar da işletme varlıkları arasında yer almakta ve işletme sermayesini oluşturabilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde örtülü sermaye yoluyla kurum kazancının aşındırılması amaçlanıyorsa bu sadece nakit borçlarla değil ticari borçlarla da gerçekleştirilebilecektir.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, mal veya hizmet alımından kaynaklanan ticari borçlar nedeniyle de örtülü sermaye oluşmasında 5520 sayılı K.V.K.'nın mevcut 12. madde düzenlemesinde bir engel bulunmamaktadır. Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden vadeli mal veya hizmet alımları nedeniyle oluşan ticari borçlar, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşarsa, aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Bu kısma isabet eden vade farkı ve kur farkı kanunun kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesi ile 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 16. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesinin arasındaki en önemli fark, yeni Kanun'da "devamlılık" unsuruna yer verilmemiş olmasıdır. Bu durumda, ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan vadeli mal veya hizmet alımı nedeniyle oluşan borçların işletmede kullanım süresine bakılmaksızın, öz sermayenin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilebilecektir.

Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*"Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, **vade farkı** tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle*

ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir.

Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir.”

Dikkat edileceği üzere, tebliğde yapılan açıklama, vadeli mal alımları sonucunda hesaplanan vade farkları içindir. Tebliğde, piyasa koşulları ve ticari teamülleri aşan sürelerle yapılan vadeli mal alımlarında vade farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Kur farkları için ise tebliğde herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Ancak, vade farkları için yapılan açıklamanın kur farkları için de geçerli olduğunu düşünmek gerekmektedir. Hatta kur farkları için piyasa koşulları veya ticari teamülleri aşan sürelerin dahi bir önemi olmaması gerekmektedir. Çünkü, vade farkları, süreye bağlı olarak hesaplanmaktadır, belli bir sürenin altında kalan vadeli işlemler için herhangi bir fark hesaplanmamaktadır. Ancak, kur farkları öyle değildir. Döviz kurlarında görülen günlük değişimlere bağlı olarak kur farkı doğabilmektedir. Bu sebeple piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olarak yapılan vadeli veya dövize endeksli mal alışlarında bile gider yazılan kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

12.8.2. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Alımından Kaynaklanan Ticari Borçların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesinde borcun kaynağı herhangi bir önem taşımamaktadır. Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden nakit olarak yapılan borçlanmalar hesap dönemi başındaki öz sermayenin 3 katını aşarsa, aşan bu kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Aynı şekilde mal veya hizmet ve hatta amortismanına tabi sabit kıymet alımı nedeniyle oluşan borçlanmalara 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde belirlenen şartları taşıyorsa, bu borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmemesi için herhangi bir neden bulunmamaktadır.

Önemli olan konu sabit kıymet alımı nedeniyle oluşan borçlanmaların örtülü sermayeye dönüşmesi durumunda, bu borçlanma ile ortaya çıkan faiz ve kur farklarının nasıl değerlendirileceğidir.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında ortaya çıkan tereddütleri önlemek amacıyla vergi idaresi 163 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalar yapmıştır. Buna göre;

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithaledilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanları, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

mümkün bulunmaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymet alım nedeniyle ortaya çıkan ve Kanun'un 12. maddesinde belirtilen koşulları sağlayarak örtülü sermaye niteliğine bürünen borçlanmalar nedeniyle ortaya çıkan ve ilgili sabit kıymetin maliyetine aktarılan faiz ve kur farklarıyla ilgili eleştiri, bunların doğdukları dönemde değil, dönem kurum kazancını aşındırdıkları dönemde yapılacaktır. Dönem kurum kazancını aşındırdıkları dönem ise, amortisman yoluyla itfa edildikleri vergilendirme dönemleri olacaktır. İtfa dönemi bitmeksizin satılan veya sair şekillerle aktiften çıkarılan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak, amortisman yoluyla itfa edilmemiş kısım içindeki örtülü sermayeye yönelik faiz ve kur farkları da, ilgili kıymetin aktiften çıkarıldığı dönemde eleştiri konusu yapılacaktır.²²⁷

12.8.3. Kurumun Zararlı Olması ve Geçmiş Yıllardan Kar Dağıtmaya Uygun Kaynaklarının Olmaması Halinde Örtülü Sermaye Uygulaması

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemelerin veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Ancak, yaptığı borçlanmalar nedeniyle örtülü sermaye kullandığı tespit edilen bir kurumun cari hesap dönemi işlemlerinin zararlı sonuçlanması ve geçmiş yıllardan kar dağıtmaya uygun fonlarının olmaması durumunda 5520 sayılı K.V.K.'nın 12.

²²⁷ KOYUNCU, Mesut; a.g.e., Sayfa:128.

maddesinin (7) numaralı fıkrası uygulamasının nasıl yapılacağı sorun teşkil etmektedir.

Konuya ilişkin olarak 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde aşağıdaki yorum yapılmıştır.²²⁸

Biz örtülü sermaye müessesesini, ilgili borçların, mali karın tespiti noktasında kanuni prosedürü tamamlanmamış sermayeye dönüşmesi olarak algılıyoruz. Bu tip borçlanmalar, vergi kanunları karşısında hatta sadece kurumlar vergisi kanununda yer alan örtülü sermaye müessesesi karşısında sermaye, bunlara ödenen veya hesaplanan faizler de kar payı niteliğindedir. Bu değerlendirme, gerçekte ne borcun ne de bu borca ödenen veya hesaplanan faizin niteliğini değiştirmemektedir. Müessese bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu müesseseye yönelik olarak yapılan eleştirilerde muvazaadan bahsedilemez. Olayın gerçek mahiyeti itibariyle borçlanma gerçekten de borçlanma, faiz gerçekten de faizdir. Hal böyleyken, mali karın tespiti noktasında, cari yılda zararlı, aynı zamanda da geçmiş yıllardan kar dağıtmaya uygun fonları olmayan bir kurumun borçlanmaları, madde metninde belirtilen koşullara uyması anlamında örtülü sermaye, faizleri de örtülü sermayeye faiz tahakkuk ettiren kurum açısından kar dağıtımını olarak kabul edilir. Kurumun cari yılda zararlı olması aynı zamanda geçmiş yıllardan kar dağıtmaya uygun fonlarının bulunmaması, olayın örtülü sermaye olarak değerlendirilmesine engel değildir.

12.8.4. Kurumun Çıkardığı Tahvillerin Ortaklar veya Ortakla İlişkili Kişiler Tarafından Satın Alınması Halinde Örtülü Sermaye

5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde, anonim şirketlerinin tahvil çıkarması ve bu tahvillerin şirketle belli ilişkiler içinde bulunulan gerçek ve tüzel kişilerce satın alınması halinde söz konusu tahvilli borcun örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı hususunda bir kısım tartışmalar bulunmaktaydı.

Bir görüşe göre, tahvil çıkarılarak yapılan borçlanma örtülü sermaye iddiasına maruz bırakılmamalıdır. Çünkü tahvilli borçlanma, devlet kontrolünde yapılan, belli sınırlara tabi olan ve alacaklının kurumun kontrolü dışında her an değişebileceği özel bir borçlanma türüdür.²²⁹

Bir diğer görüşe göre ise örtülü sermaye uygulanmasında, belli ilişkiler içinde bulunulan gerçek ve tüzel kişilerin anonim şirketlerce çıkarılacak tahvilleri satın alması, kuruma borç vermeleri ile aynı anlamdadır. Tahvilat çıkarma suretiyle borçlanma ile diğer borçlanma şekilleri arasında, ticaret hukuku açısından varolan bazı farklılıkların vergi hukuku bakımından yapılacak değerleme etkisi yoktur.²³⁰

Nitekim Danıştay 13. Dairesinin 12.01.1976 tarih ve E.75/1851, K.76/39 sayılı kararında;

“%83,63 hissesine sahip olduğu kurumun çıkardığı tahvillerin tamamının satın alınmasını, vergiye tabi kurumun sermayeye ihtiyacı olduğu, bu sermayenin ana sermaye artırımı yoluyla sağlanması olanağı var iken borç verilmek

²²⁸ KOYUNCU, Mesut; a.g.e., Sayfa:21.

²²⁹ Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, 3.Baskı; sayfa 672.

²³⁰ ÖZBALCI, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Basım Yılı;1997,sayfa 360.

suretiyle sağlandığı ve kazancından bir kısmını faiz olarak kurum içinde vergiye tabi tutulmaksızın başka bir kuruma (vergiden muaf bir kuruma) aktardığı biçiminde görmek zorunlu olur. Zira, yasa koyucunun örtülü sermaye müessesesini getirmekteki amacı, kurum kazancının aşındırılmasının önlenmesidir. Satın alınan tahviller başka bir kurumun tahvili değil %83,63 hissesine sahip olunan bir kurumun tahvilleridir. Ödenen tahvil faizi, diğer şartların da bulunması nedeniyle örtülü sermaye üzerinden yapılan faiz ödemesi niteliğinde görülmüştür.”

denilmektedir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde örtülü sermaye müessesesinin yeniden düzenlenmesi sonrasında konu farklı bir şekilde bürünmüştür Şöyle ki;

Türk Ticaret Kanunu'nun 420. maddesi uyarınca anonim şirketlerin ödünç para bulmak amacıyla itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine “tahvil” adı verilmektedir. Tahvil ihraç eden anonim şirketler faiz karşılığı yabancı kaynak elde etmekte, tahvil hamili ise şirketin yönetimine katılamayıp sadece şirketten tahvil faizi alacaklısı konumuna sahip olmaktadır. Buna bağlı olarak tahvil hamili vade sonunda tahvil ana para ve faizini talep hakkını haiz olup, şirketin karlı veya zararlı olmasının söz konusu faiz geliri açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte tahvil hamillerinin şirket malvarlığı üzerinde herhangi bir hak iddia etmeleri mümkün değildir.²³¹

Türk Ticaret Kanunu'nun 422. maddesi uyarınca anonim şirketlerin çıkaracakları tahvillerin, **esas sermayenin ödenen ve tasdik olunmuş son bilançoya göre mevcudiyeti anlaşılan miktarını** aşması mümkün değildir. Diğer taraftan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun “Tahvil ve Diğer Borçlanma Senetleri İhracı” başlıklı 13. maddesinde ise halka açık anonim ortaklıkların ihraç edebilecekleri tahvil ve sermaye piyasası aracı niteliğindeki diğer borçlanma senetlerinin toplam tutarının, **Kurula gönderilen bağımsız denetimden geçmiş son mali tabloda yer alan çıkarılmış sermaye veya ödenmiş sermaye ile genel kurulca onaylanan son mali tabloda görülen yedek akçelerin ve yeniden değerlendirme değer artış fonunun toplamından, varsa zararların indirilmesinden sonra kalan miktarı geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.** Bununla birlikte mahalli idareler ve bunlarla ilgili özel mevzuatları uyarınca faaliyet gösteren kuruluş, idare ve işletmeler, mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınanlar dahil kamu iktisadi teşebbüslerinin tahvil ve sermaye piyasası aracı niteliğindeki diğer borçlanma senedi ihraç limitleri Bakanlar Kurulunca belirlenir ve bu durumda özel Kanunlarda belirlenen limitler uygulanmaz.²³²

Türk Ticaret Kanunu'nda halka açık olmayan şirketler için yapılan düzenlemeden ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda halka açık şirketler için yapılan düzenlemeden anlaşılacağı üzere, anonim şirketlerin ihraç edecekleri tahviller kurumun öz sermayesinden fazla olamayacaktır. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde yapılan borçlanmanın örtülü sermaye olarak nitelendirilebilmesi için borç

²³¹ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:36.

²³² SABUNCU, Faruk; KESKİN, Filiz; “Gerçek Kişilerde Para ve Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”, Beta Yayınları, İstanbul 2005, S: 36

tutarının öz sermayenin 3 katını aşması gerektiği belirtilmiştir. İhraç edilen tahvil tutarı toplamı öz sermayenin 3 katından fazla olamayacağı için kurumun çıkardığı tahvillerin tamamını ortağın veya ortakla ilişkili bir kişinin alması durumunda bile örtülü sermaye söz konusu olamayacaktır.

Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır. Bu durumda, tahvil satın alan ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borç ile söz konusu kişilerden diğer yollarla temin edilen borçların tamamı kurumun öz sermayesi ile kıyaslanmalı ve örtülü sermayenin teşkil edip etmediği bu şekilde tespit edilmelidir.²³³

Örneğin, öz sermayesi 100 birim olan bir A.Ş., ihraç ettiği 100 birimlik tahvillerin tamamını ortağı Bay (A)'ya satmıştır. Kurum ayrıca, ortakla ilişkili kişi sayılan Bay (B) ve Bay (C)'den 120'şer birim borç almıştır. Bu durumda ayrı ayrı yapılan borçlanmaların hiçbiri örtülü sermaye kapsamına girmeyecektir. Ancak, ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden temin edilen toplam borç miktarı öz sermayenin 3 katı olan 300 birimi aştığından, aşan 40 birim örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Günümüz ekonomik ilişkilerinde kurumlar açısından en önemli sorunların başında, finansman sorunu gelmektedir. Anılan şirketlerin (anonim şirketler), bu sorunu çözmek için başvurabilecekleri yollardan biri de tahvil ihraç etmek suretiyle ortaklara borçlanmasıdır. Bu borçlanmada çıkarılan tahviller eğer ortaklar tarafından satın alınacaksa, Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatı uyarınca nama yazılı olarak ihraç edilmelidir. Bu durum ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınabilecektir. Ancak, uygulamada tahviller büyük çoğunlukla hamiline yazılı olarak çıkarılıp ihraç edilmektedir. Hamiline yazılı tahvillerin ortaklar tarafından ikinci el piyasalarda alındığının saptanması, yasa maddesindeki diğer koşulların varlığı halinde, örtülü sermayenin varlığını ortaya çıkarmaktadır. Fakat bu saptama işleminin yapılması bazı durumlarda olanaksızdır.

Hamiline yazılı tahvili alan ortak kurumlar vergisi mükellefi veya kazancı bilanço esasına göre saptanan gelir vergisi mükellefi ise, alınan tahvil bilanço aktifine kayıt edileceğinden ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacağından, tespit yönünden sorun yoktur.

Tahvili satın alan ortak yukarıda sayılanlar dışındaki gerçek kişiler ise, bu alımın ortaklar tarafından yapıldığının tespiti çok zordur. Çünkü, hamiline yazılı tahvillerin; gerek ihraç edenler tarafından satılmasında veya faiz ve anapara ödemelerinde gerekse aracı kurumlar (bankalar ve aracı kurumlar) tarafından satılması veya faiz ve anapara ödemelerinde bu işlemlere ilişkin herhangi bir isim alınmaktadır. Dolayısıyla hamiline yazılı tahvilin kimler tarafından satın alındığının veya faiz ve anaparanın kimlere ödendiğinin saptanması için satış ve alış işlem kayıtlarından yararlanmak olanaksızdır.²³⁴

²³³ KARTALOĞLU, Emre; 5520 Sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Tahvil İhracı Suretiyle Örtülü Sermaye Kullanımı Mümkün Müdür?, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:227, Mart 2007.

²³⁴ KIZILOT, Şükrü; Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara 2002, Sayfa:512 - 513.

12.8.5. Kar Ortaklığı Belgesi Sahiplerine Ödenen Kar Payının Örtülü Sermaye Açısından Değerlendirilmesi

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 14. maddesinin (8) numaralı bendinde faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştı. Konuya ilişkin olarak yayımlanan (22) seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde,

“Bu itibarla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğini öngören 15. madde hükmü yürürlükte olup bu tür sermayeye ilişkin ödenecek faizlerin kar payı adı altında kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir. Şu kadar ki; Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkındaki 22 sayılı Karara ilişkin 1 numaralı Tebliğe göre, Türk Ticaret Kanunu uyarınca tahvil ihraç imkanına sahip anonim şirketlerce, T.C. Merkez Bankasından izin alınmak şartıyla çıkarılabilecek kar ortaklığı belgeleri ile temin edilecek fonlar açısından 15'nci maddenin uygulanması söz konusu olamayacağından bu tür krediler için ödenen kar payları da kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.”

denilmiştir.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nın “İndirilecek giderler” başlıklı 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının d) bendinde, katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının kurum kazancından indirileceği belirtilmiş, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarının kurum kazancından indirilebileceği yönünde 5422 sayılı K.V.K.'da yer alan hükme ise yer verilmemiştir.

Bu durumda kar ortaklığı belgesi sahiplerine ödenen kar paylarının kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği başka bir deyişle bu tür ödemelerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağına 5520 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yapılan düzenleme sonrasında yeniden değerlendirmek gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: III, No: 27 tebliğinin 4. maddesinde özetle; anonim ortaklıkların, kar ve zarara ortak olmak üzere, tüm faaliyetlerin gerektirdiği finansman ihtiyaçlarını karşılamak için; yurtiçinde satılmak üzere Türk Lirası üzerinden veya yabancı paraya endeksli, yurt dışında satılmak üzere ise, Türk Lirası veya yabancı para üzerinden ya da yabancı paraya endeksli “Kar Zarar Ortaklığı Belgesi” (KZOB) adı altında menkul kıymet ihraç edebilecekleri, ancak menkul kıymet alım satımı ile iştigal eden ortaklıkların ise söz konusu belgeyi ihraç edemeyecekleri belirtilmiştir.²³⁵

Anılan madde kapsamında Kar Zarar Ortaklığı Belgesi, anonim şirketler tarafından çıkarılan, sahibinin oluşacak kar ve zarara ortak olduğu, ancak yönetimde oy hakkı sağlamayan, belirli bir vade sonunda ana para ve kar payı alma hakkı sağlayan bununla birlikte belgeyi ihraç edenin varlıkları ve alacakları üzerinde mülkiyet hakkı sağlamayan menkul kıymet olarak tanımlanabilir.

²³⁵ 20.03.2003 tarih ve 25054 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KZOB'lerde en kısa vade bir ay, en uzun vade ise yedi yıl olup, söz konusu menkul kıymetler halka arz edilmek suretiyle veya halka arz edilmeksizin satılabilir. Halka arz edilerek satılmak üzere ihraç edilecek KZOB'ların hamiline, halka arz edilmeksizin satılmak üzere ihraç edilecek olanların ise nama yazılı olarak ihraç edilmeleri gerekmektedir. Öte yandan anılan tebliğin 24. maddesinde ihraççıların, vade sonunda KZOB sahiplerine ödenmesi gereken tutar karşılığında artırılan sermayelerini temsil eden hisse senetlerini alma hakkı verebileceği, söz konusu bu durumun izahname ve sirkülerde kamuya ilan edileceği, hisse senedi ile değiştirilebilme hakkının sadece halka arz suretiyle satışı yapılan KZOB'lara tanınabileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan anılan tebliğin 17. maddesi Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: III, No: 28 "Kâr Ve Zarar Ortaklığı Belgelerinin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"²³⁶ ile değiştirilmiş olup, buna göre; KZOB'lerin ihraç sırasındaki satışı ancak, belgeyi çıkaran ihraççı veya ihraççı tarafından yetkili kılınan aracı kuruluşlar tarafından yapılabilir. Ancak KZOB'lerin halka arz yoluyla satışında, aracı kuruluş kullanılması zorunludur.

KZOB'leri, sahiplerine şirket yönetiminde oy hakkı vermemesi ve vadelerinin olması (en kısa bir ay, en uzun yedi yıl vadeli) nedeniyle, hisse senetlerinden farklı özellikler taşımaktadır. Bununla birlikte, kar ve zarara katılma ve ortaklık hakkı sağlamak suretiyle hisse senetleriyle benzerlik taşımaktadır.²³⁷

İşletmelerin finansman ihtiyaçlarını gidermesi açısından bakıldığında KZOB'lerin tahvillerden herhangi bir farkı görülmemektedir. Bu durumda, KZOB'lerinin ortak veya ortakla ilişkili kişiler tarafından alınmış olması halinde 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde belirlenen diğer şartlarında varlığı halinde örtülü sermayeden bahsedilebilecektir. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 8. maddesinde de 5422 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinde yer alan düzenlemeye yer verilmemiş olması, dolayısıyla kar ortaklığı belgesi sahiplerine ödenen kar paylarını kurum kazancından indirilemeyecek olması nedeniyle de bu tür ödemelerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

12.8.6. Enflasyon Düzeltmesi Uygulanan Dönemlerde Örtülü Sermayenin Durumu

12.8.6.1. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Genel Bilgi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Parasal olmayan kıymetler, paranın satın alma gücündeki değişmelere paralel olarak nominal değerleri değişen, fakat satın alma güçleri aynı kalan kıymetlerdir.

²³⁶ 07.07.2004 tarih ve 25515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³⁷ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, Sayfa:32.

Parasal kıymetler ise, paranın değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.

Bu durum bilanço açısından aşağıdaki gibi şematize edilebilir.

AKTİF	PASİF
Parasal Varlıklar	Parasal Kaynaklar
Parasal Olmayan Varlıklar	Parasal Olmayan Kaynaklar

Parasal kıymetlerin (parasal varlıklar ve parasal kaynakların) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına gerek yoktur. Zira, mali tablolarda görünen parasal kıymete ait değer, mali tablo tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak, mali tabloların enflasyonun etkilerinden arındırılması için, parasal olmayan kıymetlerin (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynakların) enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir. Mali tabloda görünen parasal olmayan kıymetlere ait değerler, mali tabloların düzenlenme tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler değildir, bu nedenle düzeltilmeleri icap eder.

Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dahil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler, 328 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin eklerinde gösterilmiştir. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemiştir. Aksine hüküm olmamak şartıyla öz sermaye kalemleri, "parasal olmayan kıymet" olarak addolunacaktır.

Borçlar ise parasal kıymetlerdir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmalarına gerek bulunmamaktadır.

5024 sayılı Kanun ile değiştirilen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde, matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderlerin, istisnaların ve geçmiş yıl malî zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 11 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde ise, aynı hüküm tekrarlandıktan sonra, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.01.2004 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, 01.01.2004 tarihinden itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderleri enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacakları belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi hükmü uyarınca sermaye hesaplarının düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

Cari dönem bilançosunda yer alan sermayenin düzeltilmesinde, öncelikle cari dönemdeki sermaye artışlarının kaynakları tespit edilmeli ve bu artışlardan sıfırlanacak olanların tespiti yapılmalıdır.

Bilindiği üzere 5024 sayılı Kanun, özsermaye kalemleri içinde yer alan yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu ve maliyet artış fonlarının “sıfırlanmasını”, sermayenin, iştiraklerin, sabit kıymetlerin ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde bu kalemlerin dikkate alınmamasını istemektedir.

Sermayeyi oluşturan kaynaklardan; enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak fonlar ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayarak sıfırlanması gereken fonlar aşağıda gösterilmiştir.

Sermaye Kaynağının Türü

Enflasyon Düzeltmesi

Nakit	Tabi
Ayni Sermaye	Tabi
KVK Geçici 28. Madde	Tabi
Geçmiş Yıl Karları/Olağanüstü Yedekler	Tabi
Hisse Senedi İhraç Primleri	Tabi
Hisse Senedi İptal Karları	Tabi
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	Sıfırlanır
İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Sıfırlanır
Maliyet Artış Fonu	Sıfırlanır
İştiraklerden Gelen Maliyet Artış Fonu	Sıfırlanır

Daha sonra, artırılan sermayenin türüne göre düzeltmeye esas tarihin tespit edilmesi gerekmektedir. Artırılan sermaye için düzeltmeye esas tarihlerden hareketle düzeltme katsayılarının bulunması ve bu katsayı uygulanarak cari dönemdeki sermaye artışlarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Açılıştan gelen sermaye ise taşıma katsayısı yardımı ile enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmalıdır.

Son aşamada, düzeltilmiş sermaye toplamının tespiti amacıyla cari dönem sermaye artışlarının düzeltilmiş tutarı ile açılıştan gelen sermayenin düzeltilmiş tutarları toplanmalıdır.

Diğer taraftan, ödenmemiş sermaye tutarları, mukayyet değeriyle dikkate alınmalıdır. 501- Ödenmemiş Sermaye hesabının bakiye vermesi durumunda, 500- Sermaye hesabında bu tutarın karşılığını teşkil eden tutarın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaması, düzeltilmiş sermaye yekünü içinde bu tutarın mukayyet değeriyle dikkate alınması gerekir. Zira, ortaklarca taahhüt edilmiş olmasına rağmen, işletmeye kaynak girişi henüz yapılmamış olduğundan, bu tutarın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaması gerekir.

12.8.6.2. Enflasyon Düzeltmesi Uygulanan Dönemlerde Örtülü Sermaye

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, öz sermaye ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmekte, borçların ise enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır. Bilindiği gibi, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 12. maddesine göre, yapılan borçlanmaların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin 3 katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmaktadır.

Örtülü sermaye sayılan bu kısmın enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, düzeltmeye tabi tutulup tutulmayacağı ise özellik arz etmektedir. Örtülü sermaye müessesesi, esas olarak, yapılan borçlanmanın, borç değil de sermaye olduğu mantığı üzerine kurulmuştur. Bu durumda, borç olmadığı başka bir deyişle sermaye olduğu kabul edilen tutarlarının (örtülü sermayenin) enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna karşılık, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler de kanunen kabul edilmeyen gider olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulmalıdır.

Bilindiği gibi sermaye kalemlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması vergi matrahını azaltacak, kanunen kabul edilemeyen giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ise vergi matrahını artıracaktır. Vergi güvenlik müessesesi olarak getirilmiş örtülü sermayenin enflasyon düzelmesine tabi tutulmasının doğal bir sonucu olarak vergi matrahının azalmasının mümkün olamayacağı başka bir deyişle bu düzeltme ile vergi matrahının azaltılmasının yerinde bir uygulama olmayacağı yönünde görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre²³⁸;

“Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı müesseseleri vergi kanunlarımızda yer alan önemli vergi güvenlik müesseselerindedir. Vergi güvenlik müesseselerinden beklenen amaç, ödenmesi gereken verginin mükelleflerle erozyona uğratılmasının otomatik olarak engellenmesidir. Diğer bir anlatımla vergi güvenlik müesseseleri, ödenmesi gereken verginin azaltılmasını engelleyen müesseselerdir. Bu tanımla, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlayan vergi incelemesi kavramının sadece bir yönüne hizmet verebilirler. Vergi incelemesi ile ödenmesi gereken gerçek rakama ulaşılmaya çalışılırken; vergi güvenlik müesseselerinden sadece ödenmesi gereken verginin olması gerekenden az beyan edilip beyan edilmediğinin tespitinde yararlanılabilir. Vergi incelemelerinde, mükellefin beyan ettiği vergi, bu müesseseler vergi incelemesinde kullanılsalar bile, sadece arttırılabilir. Dolayısıyla vergi güvenlik müesseseleri, verginin erozyona uğratılması ve olması gerekenden az beyan edilmesinin engellenmesinde kullanılan müesseselerdir.

Sermayenin enflasyondan arındırılması kuşkusuz mali karı azaltıcı bir etki yaratacaktır. Örtülü sermaye müessesesinin bir vergi güvenlik müessesesi olduğunu, ödenmesi gereken gerçek verginin tespitinden öte, verginin erozyona uğratılmasının otomatik olarak engellenmesi olduğunu aktarmaya çalıştık. Daha özet bir ifade ile, bu müessese kullanılarak dönem kurum matrahının azaltılması mümkün değildir.

Mükellefin borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi ve enflasyondan arındırılması nedeniyle yararlanacağı tutarın, örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarla ilgili olarak ortaya çıkan ve mali karın tespitinde reddedilecek olan faiz, kur farkı ve benzerinden küçük yada eşit olması durumunda bir problem bulunmamaktadır. Enflasyon düzeltmesi uygulaması yerindedir. Ancak büyük olması durumunda, yani enflasyon düzeltmesinin, reddedilen faiz, kur ve benzerlerini aşan tutarda işletmenin mali karını azaltması halinde ise, aşan kısım enflasyon düzeltmesi uygulamasında, işletmenin mali karını azaltıcı bir unsur olarak dikkate alınmamalıdır.

²³⁸ KOYUNCU, Mesut; a.g.e., Sayfa:137.

Sonuç olarak, örtülü sermayeye dönüşen borçlanmada sermaye enflasyon düzeltilmesine tabi tutulabilecektir. Ancak, enflasyon düzeltilmesi nedeniyle işletme lehine ortaya çıkacak ve dönem mali karını azaltacak tutarın, örtülü sermaye nedeniyle dönem içerisinde kanunen kabul edilmeyen giderlere aktarılan faiz, kur farkı ve benzerlerinin toplamını aşması mümkün değildir. Aşan kısmın, enflasyon düzeltilmesi uygulaması sonucunda, mali karı düşürücü bir unsur olarak dikkate alınması mümkün değildir.”

Bize göre ise hem örtülü sermaye hem de kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan faiz, kur farkı ve benzeri ödemeler enflasyon düzeltilmesine tabidir. Örtülü sermayenin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasının vergi matrahını azaltıcı bir etki yaratması mümkündür. Tersine kanunen kabul edilemeyen giderlerin de enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması vergi matrahını artırıcı bir etki yaratacaktır. Vergi matrahını azaltıcı etkinin daha fazla olması sebebiyle uygulamanın tam olarak yapılmaması gerektiğini düşünmek mümkün değildir.

12.8.7. Örtülü Sermaye Niteliğine Bürünmüş Borçların Grup Şirketlerine Gayrimenkul veya İştirak Hissesi Satılarak Kapatılmasında Durum

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde hüküm altına alındığı üzere kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları, kurumlar vergisinden istisnadır. Bununla birlikte 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (e) bendinde 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiş olup, anılan bent metni şu şekildedir;

“e) 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.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

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 sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

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.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

Taşınmaz ve iştirak hissesi satışından elde edilen kazançların 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (e) bendinde düzenlenen istisna uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için gereken şartlar şunlardır.

1. Satışa konu edilen; taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.

2. Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Öte yandan istisna uygulamasından satışın yapıldığı dönem itibariyle yararlanılacağından, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

3. İstisnadan yararlanılabilmesi için satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Diğer taraftan, maddenin gerekçesinde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

Ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borçlar hesap dönemi başındaki öz sermayenin 3 katını aşmış, dolayısıyla alınan borç örtülü sermaye niteliğine bürünmüş ise bu borçların iştirak hissesi veya taşınmaz ile takas edilerek kapatılması özellik taşımaktadır. 5422 sayılı eski K.V.K.’nın uygulandığı dönemde Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelge aynen aşağıdaki gibidir.²³⁹

“Yazınızda, şirketinizin mali krizde bulunması nedeniyle 1992-1994 yıllarından beri aktifte kayıtlı bulunan iki adet fabrika binasını borçlu olduğu bir grup şirketine satıp borçtan kurtulmayı, mali yapınızı ve bilançonuzu düzeltmeyi

²³⁹ M.B.’nin 10.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.51./5111-68-46109 sayılı özelgesi.

amaçladığınız belirtilerek, sözü edilen satış halinde, şirketinizin Kurumlar Vergisi Kanunu'na 4018 Sayılı Kanunla eklenen geçici 23. madde hükmündeki istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı sorulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 4108 Sayılı Kanunla eklenen geçici 23. maddesinin (a) bendinde 01/01/1994-31712/1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı belirlenmiştir. Söz konusu madde ile kurumların sabit kıymetlerini elden çıkarmak suretiyle mali yapılarının güçlendirilmesi ve finansman gereksinimlerinin giderilmesi amaçlanmıştır.

Yanınızdaki bilgilerden, şirketinizin bir grup şirketi olduğu ve diğer borçlar dışında grup şirketlerinden birisine de büyük ölçüde borçlanıldığı, bu nedenle söz konusu satışın yapılacağı anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere, sermaye şirketlerinin grup bünyesinde toplanmalarının amacı, yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşmek suretiyle hem finans ve yönetim yapılarını güçlendirmek hem de bu suretle ticari hayata ve ticari organizasyonlara daha güçlü katılımı sağlamaktadır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde, kurumların aralarında vasıtalı vasitasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazların örtülü sermaye sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde şirketiniz bir grup şirketine olan borcunu örtülü sermaye niteliği kazanmış olması halinde, gerçek bir borcun varlığından ve bu borç nedeniyle doğmuş bir mali krizden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle borcun kapatılması amacıyla alacaklı olan grup şirketine gayrimenkul satışı ve doğan kazancın sermayeye eklenmesi işleminin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün değildir.”

Özelge metninin dikkatle incelenmesinden de fark edileceği gibi, grup şirketleri arasında yapılan satışların, geçici 23'ncü madde uygulamasından, dolayısıyla bugün itibarıyla (5422 sayılı K.V.K.'nın uygulandığı dönem) Kanunun 8'inci maddesinin 12'nci bendine aktarılan düzenlemeden yararlandırılabilmesi kabul edilmekte²⁴⁰, yalnızca satış bedelinin mahsup edildiği, borcun örtülü sermaye niteliğinde olmaması koşulu aranmaktadır. Borçlanma örtülü sermaye niteliğine bürünmüşse, bu borçlanmanın iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışı ile kapatılması durumunda, iştirak hissesi ve gayrimenkul satışı ile ilgili olarak Kanunun 8'inci maddesinin 12'nci bendinde yer alan (5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5/1-e bendinde yer alan) istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.²⁴¹

²⁴⁰ Grup şirketleri arasında yapılan gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarının istisna kapsamına girip girmeyeceği kitabımızın istisnalar bölümünde ayrıntılı olarak tartışılacaktır.

²⁴¹ KOYUNCU, Mesut; a.g.e. Sayfa:142.

12.8.8. Örtülü Sermaye ve Hesaplanan Katma Değer Vergisi

Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı konusu özellik arz etmektedir. Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. Aşağıda bu görüşler açıklanmıştır.

1. Görüş :

Yukarıda açıklandığı üzere, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzerleri (kur farkı hariç), Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle **dağıtılmış kar payı** veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi hükmüne göre de kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Bu nedenle, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzerinin katma değer vergisine tabi tutulmaması, kar payı sayılmayan kur farklarının ise katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde görüşler oluşmaktadır. Konuya ilişkin olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özelge aynen aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, KDV'ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV'nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Örtülü Sermaye başlıklı 12. maddesinde;

“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 katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

.....

7) 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 itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önceden yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Yine anılan Kanunun 24. maddesinin “c” fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Katma Değer Vergisi matrahına dahil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu bir örtülü sermaye sayılması için şu şekilde kriterler öngörmüştür.

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması.

Görüldüğü üzere bazı işlemlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zamana bağlı bir durumdur. Yani bir işlemin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır.

Kazanç hesaplanmasına yönelik genel prensip Gelir Vergisi Kanununun 41/3. maddesinde yer almakta olup, müteşebbisin sermaye üzerinden yürüttüğü faizleri gider olarak dikkate alamayacağına dayanmaktadır. Bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunundaki izdüşümü ise örtülü sermaye kavramına tekabül etmektedir ve işletmeye konulan sermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamayacağı temel prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmıştır. Gerçekte de bir girişimcinin koymuş olduğu sermayeden elde edebileceği yegane kazanç kardır. Kar ise konulan sermaye ile yapılan faaliyet sonucu oluşan artı değerdir.

Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine göre, Borçlanma niteliğindeki işlemler örtülü sermaye sayıldığında, vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurullarla yapılacağı anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler bu durum hasıl olduktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Yukarıdaki mukteza, özetle, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden tahsil edilen faiz ve benzeri (kur farkları hariç) tutarların katma değer vergisinin konusuna girmediğini, bu nedenle bu tür ödemelerin katma değer vergisine tabi tutulmayacağını, eğer işlem anında katma değer vergisi hesaplanmış ise borçlanmanın örtülü sermaye niteliği kazandığı dönemde hesaplanan KDV'nin anılan Kanun'un 35. maddesi hükmüne göre düzeltilmesi gerektiğini belirtmektedir.

2. Görüş:

Ancak, bu düşüncenin yanlış olduğu, dolayısıyla örtülü sermayeye isabet etse dahi faiz ve benzeri tutarların KDV'ye tabi olacağı da ileri sürülebilir. Bu düşüncüyü de K.V.K.'nın 12/7. maddesi hükmü destekleyecektir. Anılan fıkrada, “**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 itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.**” hükmüne yer verilmiştir. Yani, örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemeler yalnızca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanması açısından kar payı sayılacaktır. Başka bir deyişle, işlemin niteliği değişmeyecek, **kazanc vergilendirmesi bakımından** bu tür ödemeler kar payı sayılacaktır. İşlem vergileri açısından kar payı sayma ya da yapılan ödemenin niteliğinin farklılaştığını kabul etmek mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermaye müessesesi K.V.K.'da yer alan en önemli vergi güvenlik müesseselerinden biridir. Dolayısıyla yalnızca kurumlar vergisini (kazanç vergilerini) güvence altına almak amacıyla ihdas edilmiştir. Bu nedenle de ödenen faiz ve benzerlerinin kar payı olarak kabul edileceği belirtilirken bu kabul etmenin sadece Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından geçerli olacağı net olarak ifade edilmiştir. Yani yapılan işlemin hukuk alanında doğurduğu tüm sonuçlar ortadan kaldırılmamış, yalnızca kazanç vergileri açısından kar payı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

K.V.K.'nın 12/7. maddesinde yapılan düzenleme, işlemi ticari açıdan etkilememekte, sadece kazanç vergisini güvence altına almak amacıyla, kazanç vergileri hukuku (G.V.K. ve K.V.K.) alanında bir karine oluşturarak faiz ve benzeri ödemelerin kar payı sayılacağını belirtmektedir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde 2. görüş sahipleri, örtülü sermayeye isabet etse dahi tahsil edilen faiz ve benzeri tutarlar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerektiğini belirtmektedirler.

Değerlendirme:

Yukarıda gerekçeleri ile açıklanan her iki görüşünde doğru ve mantıklı tarafları bulunmaktadır. İlk görüşün mukteza ile desteklenmesine rağmen ikinci görüşün daha doğru olduğu kanaatindeyiz. Ancak, bu konunun ihtilaflara neden olacağı aşikardır. Bu ihtilafları önlemenin yolu ise Bakanlık tarafından yapılacak düzenlemelerdir.

12.8.9. Örtülü Sermaye ve Katma Değer Vergisi İndirimi

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesi hükmüne göre, 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 katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. Örtülü sermaye sayılan tutar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ise aynı Kanun'un 11. maddesi hükmü gereğince kurum kazancının tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler arasındadır.

Bu durumda, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı, vade farkı ve benzeri giderler üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinin, örtülü sermayeyi kullanan kurum tarafından indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farkı dışındaki ödemelerin katma değer vergisine tabi olmadığını yukarıda açıklamıştır. Bu açıdan bakıldığında da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun

35. maddesi hükmüne göre işlemin düzeltilmesi, başka bir deyişle katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi gerekmektedir.

12.8.10. Geçici Vergi Dönemlerinde Örtülü Sermaye

Geçici vergi uygulamalarına ilişkin olarak açıklamaların yapıldığı 217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergiye esas kazancın tespiti sırasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümleri de dikkate alacakları belirtilmiştir.

Bu durumda geçici vergi matrahı tespit edilirken 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesi de dikkate alınmalı ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmelidir. Bu durumda kıyaslamada dikkate alınacak, öz sermaye de geçici vergilendirme döneminin başındaki değil ilgili hesap döneminin başındaki öz sermaye olmalıdır. Çünkü, geçici vergi kurumların üçer aylık kümülatif kazançları üzerinden hesaplanmalıdır.

Geçici vergi dönemlerinde yapılacak karşı kurum düzeltmesine ilişkin açıklamalar bir önceki bölümde yer verilmiştir.

12.8.11. Borç İlişkisindeki Değişikliğin Örtülü Sermaye Uygulamasına Etkisi²⁴²

Belirli bir borç ilişkisinin örtülü sermaye olarak nitelendirilebilmesi, borç ilişkisine yönelik olarak öngörülen koşulların gerçekleşmesine ve varlığına bağlıdır. Örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi öngörülen borç ilişkisi genel olarak zamana yayılı bir süreci ifade ettiğinden, bu süreçte, örtülü sermaye nitelemesinin de şartlarını oluşturan borç ilişkisinin unsurlarında meydana gelen değişikliklerin örtülü sermaye uygulamasını ne yönde etkileyeceği tartışmalıdır.

Aşağıda, borç ilişkisinin unsurlarına yönelik olarak zaman içinde meydana gelebilecek değişikliklerin örtülü sermaye uygulamasına etkileri üç başlık altında, borçluya, alacaklıya ve borca ilişkin değişiklikler olarak incelenecektir.

12.8.11.1. Borçluya İlişkin Değişiklikler :

Borç ilişkisinde, borçluya ilişkin değişiklikler örtülü sermaye uygulaması bakımından iki farklı şekilde gündeme gelebilir. İlk olarak, borç ilişkisi devam ederken borçlunun değişmesidir. Nitekim, Borçlar Hukukunda, borcun nakli²⁴³ olarak ifade edilen bu durum kapsamında, borç ilişkisi bütün unsurları ile devam ederken borç başka bir şahsa nakledilmektedir.

İkinci değişiklik durumunda ise, borç ilişkisi içinde borçlu aynı şahıs olarak kalmakla birlikte, borçlunun borç verenle ilişkisi değişikliğe uğramaktadır. Borç

²⁴² ERDEM, Tahir; Borç İlişkisindeki Değişikliklerin Örtülü Sermaye Uygulamasına Etkileri, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi.

²⁴³ - Alacağın temliki ve borcun nakli ile ilgili hükümler için bkz; 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 162-181 maddeleri (29.04.1926 tarihli ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

ilişkinin başlangıcında, borç alanın borç verenle K.V.K.'nın 12. maddesinde tanımlanan nitelikte (ortaklık/ortakla ilişkili kişi olma şeklinde) bir ilişkisi bulunmadığı halde borç sürecinde bu ilişkinin sonradan kazanılması ya da başlangıçta bulunan bu nitelikteki ilişkinin sonradan kaybedilmesi durumunun örtülü sermaye uygulamasına etkisi özellik arz etmektedir.

Örtülü sermaye uygulaması bakımından borçlu ve alacaklıdaki değişiklikleri iki farklı perspektiften değerlendirmek mümkündür. Borçlu ve alacaklıda meydana gelen değişikliklerin hemen hemen tümünde karşımıza çıkacak bu ikili yaklaşım, tercih edilen görüşe göre örtülü sermaye uygulamasını tamamen değiştirecektir. Nitekim, bu iki farklı görüş, borçlu ve alacaklıda meydana gelen değişikliklerin örtülü sermaye uygulamasına etkisini birbirinden tamamen farklı şekilde yorumlamaktadır.

İlk görüş olarak, borçlu ya da alacaklıda sonradan meydana gelen değişikliğin örtülü sermaye uygulaması bakımından bir değeri yoktur. Borç ilişkisinin örtülü sermaye bakımından dikkate alınacak şekli, borcun temin edildiği andaki görüntüsüdür. Bu görüşün dayanağı olarak, Kanundaki *“kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak **temin ederek...**”* ifadesinde yer alan *“temin ederek”* kavramı gösterilmektedir. Bu bağlamda, temin etme kavramı dikkate alındığında, borç ilişkisinin kurulma ya da başlangıç anındaki görüntüsü, bu ilişkinin örtülü sermaye yönünden değerlendirilip değerlendirilmemesi konusunda belirleyici olacaktır. Diğer bir ifade ile, borç ilişkisinin kurulduğu anda geçerli olan durumun K.V.K.'nın 12. maddesinde tanımlanan nitelikte bir ilişkiyi göstermesi durumunda, bu borç örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecek, ancak sonradan borçlu ve alacaklı arasında K.V.K.'nın 12. maddesinde tanımlanan nitelikteki ilişkinin kaybolması ise, borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesini etkilemeyecektir.

Örtülü sermaye değerlendirmesinde kanundaki lafzi tanım dikkate alındığında, borcun temin edildiği andaki ilişki dikkate alınır. Bu görüş uyarınca, borcun alındığı tarihten sonra, borçlu ve alacaklı arasındaki ilişkinin niteliğinin değişmesi örtülü sermaye uygulamasını etkilememelidir.

Bizim de katıldığımız **ikinci görüşe göre ise**, kanunda yer alan *“temin ederek”* ifadesi sadece borç ilişkisinin tesis edildiği andaki durumu kavramak amacından çok, borç-alacak ilişkisini oluşturan süreci kapsamaktadır. Örtülü sermaye müessesesi esasen belirli unsurları taşıyan borç ilişkisini, borç ilişkisinin devam ettiği süreç için kavramaya yönelik bir düzenlemedir. Diğer bir ifade ile Yasada belirlenen koşulları taşıyan borç ilişkisinin belirli bir oranı aşan kısmı örtülü sermaye olarak nitelendirilecektir. Örtülü sermaye hükümlerinin uygulanabilmesi, bu koşulların tamamının belirli bir anda birlikte bulunmasına bağlıdır. Borç ilişkisi devam ederken, bu koşulların kaybolması durumunda örtülü sermaye nitelendirmesi de mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermaye düzenlemesinin yeni şeklinde, bu müessese daha dinamik bir yapıda tasarlanmıştır. Borç ilişkisinin tesis edildiği anda, borç tutarı öz sermayenin üç katını aşmamakla birlikte, sonradan alınan yeni borç tutarları ile bu oranın aşılması durumunda örtülü sermaye uygulaması devreye girecektir. Örtülü sermaye uygulamasının devreye girmesi için borcun belirli bir süre kullanılmış olma şartı da kaldırılmıştır. Diğer bir ifade ile belirlenen koşulları sağlayan ve borcu kullanan

kurumun öz sermayesinin üç katını aşan borç tutarı bir günlük kullanım için bile örtülü sermaye olarak nitelendirilecektir.

Bu bağlamda, örtülü sermaye uygulamasının sadece borcun alındığı tarihteki koşullara indirgenmesi kanaatimizce uygulamanın mantığı ve gerekçesi ile bağdaşmaz. Nitekim, borç ilişkisinin unsurları zaman içinde değişebilir. Bu değişimin vergisel yönden de dikkate alınması daha gerçekçi bir uygulama sağlayacaktır. Kaldı ki, aksi yönde bir düşünce içinde, borcun nakli ile aralarında gerçek anlamda bir borç ilişkisi kalmayan tarafları mevcut olmayan bir borçtan dolayı sorumlu tutmak gibi bir durum gündeme gelecektir. Nitekim, borcun nakli ile birlikte, borç ilişkisinin ilk tesisinde yer alan eski borçlunun, alacaklı ile borç ilişkisinin dışında kalan (ortaklık veya ortakla ilişkili kişi olma) ilişkisi devam etmekle birlikte borç ilişkisi sona ermiştir. Dolayısıyla, borcun naklinden itibaren, eski borçlu ile alacaklı arasında bir borç ilişkisi kalmamaktadır.

Ayrıca, borç ilişkisinin başlangıçta belirli kişiler (ortak ya da ortakla ilişkili kişiler) ile kurulmasıyla, borç ilişkisinin taraflarının bu niteliği sonradan kazanması arasında da bir fark bulunmamalıdır. Borç ilişkisi devam etmekte, buna mukabil borç veren ya da borç alan örtülü sermaye uygulamasının devreye girebilmesi için Yasa ile tanımlanmış niteliği bu süreçte kazanmaktadır. Kanaatimizce, örtülü sermaye nitelmesi sadece borcun temin edilme anındaki ilişki ile ilgili değildir. Borç ilişkisinin devam ettiği süreçle ilgilidir. Dolayısıyla, bu süreçteki değişimlere de duyarlı olması kaçınılmazdır.

12.8.11.2. Alacaklıya İlişkin Değişiklikler

Alacaklı, borçlunun rızasını aramaksızın, alacağını üçüncü bir kişiye temlik (devir) edebilir. Alacağın devri ile birlikte, alacaklı değişir, alacak devir alana geçer. Alacağı temlik eden borcun ifasını isteyemez, bu hak yeni alacaklıındır.

Alacağın temliki, borç ilişkisinden doğan belli bir talep hakkının devrine yönelik bir işlemdir. Bu nedenle, alacağın temlikinden sonra da devreden alacaklı, borç ilişkisinden doğan yükümlülükleri ile bağlıdır. Bütün alacaklar, ister sözleşmeden, ister haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden doğmuş olsunlar, sözleşme ya da yasa ile yasaklanmış olmadıkça, başkasına devredilebilirler.

Bir alacağın temliki, temlik eden kimsenin şahsına özgü olanlar dışındaki, öncelik haklarını ve diğer yan hakları da kapsar. Bu bağlamda, alacak temlik edildiğinde, alacağı garanti eden kefalet, menkul ve gayri menkul rehni, hapis hakkı gibi yan haklar kendiliğinden alacağı devralana geçer. Ayrıca, işlemiş, birikmiş faizler de, alacakla birlikte devredilmiş sayılır. Alacak temlik edildiğinde, borçlunun rızası alınmamış olsa dahi, alacaklı değişir. Borçlu, kendisini bildirilmek koşulu ile borcundan kurtulmak için edimini yeni alacaklıya ifa ile yükümlüdür.

Alacağın temliki, borç ilişkisinde alacaklının değişmesine neden olmakla birlikte, örtülü sermaye uygulaması bakımından da etkileri bulunmaktadır. Bu noktada, değerlendirmenin, borcun naklinde olduğu gibi iki boyutta yapılması gerekmektedir.

İki boyutlu bu değerlendirmenin ilk boyutunda, alacak hakkını devreden ilk alacaklı ile borçlu arasındaki ilişki ve ikinci boyutunda ise, borcu devir alan yeni alacaklı ile borçlu arasında ilişki dikkate alınmak durumundadır.

Alacak hakkını devreden ilk alacaklı ile borçlu arasındaki ilişki, devir tarihine kadar olan, borcu devir alan yeni alacaklı ile borçlu arasında ilişki ise devir tarihinden sonraki borç ilişkisinde örtülü sermaye hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı bakımından yol gösterecektir.

İlk olarak, alacak hakkını devreden ilk alacaklı ile borçlu arasında K.V.K.'nın 12. maddesinde belirtilen nitelikte bir ilişki bulunması durumunda, devir tarihine kadar olan borç ilişkisi örtülü sermaye hükümleri kapsamında değerlendirilerek borç/öz sermaye oranının üç katını aşan borç tutarı öz sermaye olarak nitelendirilecektir. Ancak, alacağın devir tarihinden itibaren, borçlu ile yeni alacaklı kişi arasındaki ilişkiye göre örtülü sermaye hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı belirlenecektir. Alacağı devir alan yeni alacaklı ile borçlu arasında K.V.K.'nın 12. maddesinde belirtilen nitelikte bir ilişki bulunması durumunda, devir tarihinden sonraki borç ilişkisi de örtülü sermaye hükümleri kapsamında değerlendirilerek borç/öz sermaye oranının üç katını aşan borç tutarı öz sermaye olarak nitelendirilecektir. Buna karşın, devir alan ile borçlu arasında, KVK'nın 12'nci maddesinde belirtilen nitelikte bir ilişki bulunmaması durumunda, devir tarihinden sonraki borç ilişkisine örtülü sermaye hükümleri uygulanamayacaktır.

Örnek : Ağaç A.Ş., ortağı Yeşil A.Ş.'den olan 1.000.000 YTL tutarındaki alacağını Mavi A.Ş.'ye devretmiştir. Yeşil A.Ş.'nin dönem başı öz sermaye tutarı 200.000 YTL olup, Yeşil A.Ş. ile Mavi A.Ş. arasında KVK'nın 12'nci maddesinde belirtilen nitelikte bir ilişki bulunmamaktadır. Bu bağlamda, alacağın temlik edilme tarihine kadar Yeşil A.Ş.'nin ortağından kullandığı borcun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı (1.000.000 - 600.000 =) 400.000 YTL örtülü sermaye olarak nitelendirilecektir. Buna karşın, alacak hakkının Yeşil A.Ş. ile ilişkisi olmayan Mavi A.Ş.'ye devredilmesi ile birlikte, örtülü sermaye hükümlerinin uygulanma olanağı kalmayacağı kanaatindeyiz.

12.8.11.3. Karşılıklı Borçların Takası

Takas, iki kişi arasındaki aynı cinsten karşılıklı borçların, bunlardan birinin tek tarafı beyanıyla sona erdirilmesidir. İsviçre ve Türk hukukunda, şartları mevcut olsa dahi, karşılıklı borçlar kendiliğinden takas edilmiş olmaz. Yargıtay'ın da görüşü "istek olmadığı takdirde, dava ve karşılık davada hüküm altına alınan tazminatlar re'sen takas edilemez" yönündedir.²⁴⁴

Karşılıklı borçlar, ancak, taraflardan birinin takas etmek kastını (iradesini) karşı tarafa bildirmesi ile az olan borcun tutarı nispetinde sona erer. Takas beyanının kendisine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için kural olarak diğer tarafın muvafakatına (kabul veya onayına) ve bir ön takas anlaşmasına ihtiyaç yoktur. Takas, ulaşması gerekli tek tarafı bir hukuki işlem, yenilik doğuran bir haktır. Takas, mahkeme dışında yapılabilecek bir beyan ile olabileceği gibi, yargılama sırasında def'i veya karşılıklı dava şeklinde de ileri sürülebilir. Takas bildirimi, takas şartlarının

²⁴⁴ - Yargıtay 4.H.D., 12.02.1990 tarihli ve K.1187 sayılı Kararı, bknz; Sefa Reisoğlu, Borçlar Hukuku, 9. Baskı, İstanbul, Beta, 1993, s: 322.

oluşmasından sonra yapılabilir. Takas bildirimini geçerliliği yönü ile (sıhhat şartı olarak) bir şarta bağlı değildir. Takas bildirimini ile, borçlu bir yandan kendi borcundan kurtulur, diğer yandan ise karşı taraftan olan alacağını elde etmiş olur.

Borçlar Kanunu'nun 118. maddesinin ilk fıkrasında "takas"; *"İki şahıs karşılıklı bir miktar meblağı veya yekdiğerine mümasıl başka malları birbirine borçlu oldukları takdirde her iki borç muaccel ise iki taraftan her biri borcunu alacağı ile takas edebilir."* şeklinde açıklanmıştır. Bu tanım dikkate alındığında, takas hakkını sağlayan şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Karşılıklı borçluluk,
- Borçlarda özdeşlik,
- Borçların ifasının istenebilir olması.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği dikkate alındığında, borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacağının olması durumunda örtülü sermayenin varlığının tespitinde bu kurumdaki olan alacağın bu kuruma olan borca mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yapılan açıklamalar ve takas hakkı dikkate alındığında, karşılıklı borçlar, örtülü sermaye uygulamasında takas hakkı kullanılmadıkça birbirinden mahsup edilmek suretiyle dikkate alınmayacaktır. Buna karşın, takas hakkının geçerli şekilde kullanılması durumunda, her iki taraf için de hukuki sonuçlar doğuran takas işlemi sonucunda karşılıklı azalan borçlar örtülü sermaye uygulamasında da dikkate alınmalıdır.

12.9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM

Bu konuya ilişkin açıklamalar kitabımızın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını başlıklı 13 numaralı bölümün sonunda yapılacaktır.

13. MADDE 13 : TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da 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 ya da satımı olarak değerlendirilir.

(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 imkânı 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.

(3) 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 eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) 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 eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) 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 kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(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.

(6) 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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) (5766 sayılı Kanunla eklenen fıkra; Yürürlük: 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere 06.06.2008 tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

13.1. GENEL AÇIKLAMA

5422 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinde kurum kazancının kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılacağı durumlar 4 bent halinde tadadi olarak hüküm altına alınmıştı. Anılan Kanun'un 15. maddesinin (3) numaralı bendinde ise sermaye şirketlerince örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı belirtilmişti.

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmiş ve 13. maddesinden de anlaşılacağı üzere örtülü kazanç dağıtımını müessesesi, uluslararası

gelişmeler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınmak suretiyle ve transfer fiyatlaması çerçevesinde düzenlenmiştir.

Bu kapsamda olmak üzere anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında özetle; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunmaları durumunda kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, ayrıca alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan tanımdan da anlaşılacağı üzere kurum kazancının transfer fiyatlaması yoluyla tamamen ya da kısmen dağıtıldığına tespitinde, “**ilişkili kişi**” ve “**emsallere uygunluk ilkesi**” kavramları ön plana çıkmaktadır. Bu kavramlar üzerinde aşağıda ayrıntılı olarak durulacaktır. Ancak, bu ayrıntılara geçmeden önce bazı konuların açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

13.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMININ TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Dünya ekonomisindeki globalleşme ve entegrasyon arttığı sürece, daha fazla çokuluslu şirket (ÇUŞ) daha çok sayıda ülkede doğrudan yabancı yatırım (DYY) yapmakta, şirket kurmakta ya da kurulu şirketlere iştirak etmektedir. Bu genişleme, ana şirket (parent company) ile yabancı ülkelerdeki iştirakleri (subsidiaries) arasında maddi yada gayri maddi iktisadi kıymetlerin (hizmetler de dahil) transferini de önemli seviyelere getirmektedir. OECD'nin yaptığı araştırmalara göre, dünya ticaretinin % 60'dan fazlası ÇUŞ'lerin kendi aralarında ve sınır aşırı olarak yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma, hem işlemi yapan ÇUŞ'leri hem de işlemlerin gerçekleştiği ülkeleri çok yakından ilgilendirmektedir. İşlemi yapan ÇUŞ'ler; esas olarak, işlemler nedeniyle elde edilecek karları düşük gösterip, ödeyecekleri toplam vergileri minimize etmeye çalışırken, ana şirketin bulunduğu ülkeler (home country) ile yatırımın yapıldığı ülkelerde (host country) vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışırlar. Bu nedenle; transfer fiyatlandırması olgusu, çoğu zaman ev sahibi ülke ile konuk gidilen ülke arasında ihtilaflara ya da tartışmalara sebep olabilmektedir.²⁴⁵

Transfer fiyatlandırması; bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir.²⁴⁶

Mal ve hizmet satışlarının ÇUŞ'ler grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transferler uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalar da uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir. Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına rağmen, uluslararası karakterli yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini yakından ilgilendirmektedir.²⁴⁷

²⁴⁵ AKTAŞ, Mehmet; Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, Sayfa:23

²⁴⁶ KAPUSUZUĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:205, Eylül 1998.

²⁴⁷ AKTAŞ, Mehmet; a.g.e., Sayfa:24.

Transfer fiyatlandırması esas itibariyle; ÇUŞ'ler grubunun kendi iştirakleri veya ilişkili kuruluşları arası işlemlerden doğan karın, vergi ve başka amaçlarla dağılımıyla ilgilidir. Varsayalım ki; karlı bir Amerikan bilgisayar grubu, Hindistan'da yerleşik ve kendi iştiraki olan şirketten iş yazılımları satın alıyor. Bu yazılımları bir palet çözüm haline getirip, ABD pazarında satıyor. Amerikalı şirketin bu yazılımlar için ödediği transfer fiyatına bağlı olarak, Hindistan şirketinin ne kadar kar beyan edeceği ve ülkesinde ne kadar vergi ödeyeceği belirlenmektedir. Eğer ana şirket, normal yerel piyasa fiyatlarının altında bir fiyat öderse, Grup tamamlanmış paket çözümlerin Amerikan pazarında satışından makul kar elde etmiş görünürken, Hindistan bölümü finansal zorluk içinde görünebilir. Amerika vergi idaresi, söz konusu işlemlerden nihai olarak makul kar beyan edildiği sürece rahatsız olmayabilir. Ancak, Hindistanlı meslektaşları kendi ülkelerindeki operasyonlar sonucu elde edilen kardan çok memnun olmayacaklardır. Söz konusu problem birden çok ülkede iştiraki olan grup şirketleri içinde ortaya çıkar. Eğer Amerikan şirketi, yazılımları Hindistan'da bağımsız bir şirketten satın alsaydı, piyasa fiyatını ödeyecekti ve tedarikçi (satıcı) şirket de Hindistan'da elde ettiği kar üzerinden vergi ödeyecekti.²⁴⁸

Transfer fiyatlandırmasının işleyişi konusunda aşağıda somut bir örnek verilmiştir.²⁴⁹

- A Ülkesinde mukim ABC şirketi yılda 1000 adet TV yapmaktadır. Şirket bu TV'leri B ülkesinde yerleşik olan, iştiraki BCD şirketi aracılığıyla piyasaya satmaktadır. ABC şirketi TV'lerin tanesini 1000\$' dan, BCD şirketine satmaktadır. BCD şirketi de maliyetine % 25 kar marjı ekleyerek, TV'leri tanesi 1.250 \$'dan piyasaya satmaktadır. A ülkesinde vergi oranı % 50, B ülkesinde %20'dir.
- Bu şartlar çerçevesinde A ve B ülkesindeki şirketlerin gelir tabloları ile Çok Uluslu Şirketin konsolide gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

	A Ülkesi ABC A.Ş	B Ülkesi BCD A.Ş	Konsolide Tablo
Satış Geliri	1.000.000\$	1.250.000\$	1.250.000\$
Satılan Mal M.	600.000\$	1.000.000\$	600.000\$
Diğer Giderler	100.000\$	100.000\$	200.000\$
Vergi Öncesi Kar	300.000\$	150.000\$	450.000\$
Kurumlar Vergisi	150.000\$	30.000\$	180.000\$
Vergi Sonrası Kar	150.000\$	120.000\$	270.000\$

Örnekte görüldüğü üzere, ÇUŞ'ler grubu, piyasaya yapılan 1.250.000\$'lık konsolide satış sonucunda, toplam 180.000\$ konsolide vergi ve 270.000\$ net kar elde etmiştir. Ancak, ÇUŞ'lerin temel hedeflerinden birisi, kendi aralarında yaptıkları transferleri kullanarak, daha az vergi ödemek ve konsolide net karlarını artırmaktır. Bu nedenle, daha az vergi ödemenin yöntemi, kendi aralarındaki transferlerdeki fiyatı değiştirmektir.

²⁴⁸ AKTAŞ, Mehmet; a.g.e., Sayfa:30.

²⁴⁹ AKTAŞ, Mehmet; a.g.e., Sayfa:32

- Bu çerçevede, grup içi transfer fiyatı 1000\$'dan, 800\$'a düşürülür ise, ÇUŞ'un konsolide vergi sonrası karında artış görülmektedir.

	A Ülkesi ABC A.Ş	B Ülkesi BCD A.Ş	Konsolide Tablo
Satış Geliri	800.000\$	1.250.000\$	1.250.000\$
Satılan Mal M.	600.000\$	800.000\$	600.000\$
Diğer Giderler	100.000\$	100.000\$	200.000\$
Vergi Öncesi Kar	100.000\$	350.000\$	450.000\$
Kurumlar Vergisi	50.000\$	70.000\$	120.000\$
Vergi Sonrası Kar	50.000\$	280.000\$	330.000\$

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere, A ülkesinde üretilen TV'lerin düşük vergi oranlarının olduğu B ülkesine daha düşük fiyatla satılıp, karın büyük çoğunluğunun B ülkesinde bırakılması neticesinde, ÇUŞ'ler grubu toplam ödenecek vergiyi 180.000\$'dan 120.000\$'a düşürmüştür buna karşılık konsolide net karlılığını 270.000\$'dan 330.000\$'a yükseltmiştir.

13.3. MÜESSESENİN YÜRÜRLÜK TARİHİ VE YILLAR İTİBARIYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ UYGULAMASI

5520 sayılı K.V.K.'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13. maddesi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda 2006 hesap dönemi için söz konusu maddenin uygulama şansı bulunmamaktadır. 2006 hesap döneminde örtülü kazanç müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tereddütler hasıl olmuştur.

Bazı görüşlere göre, 2006 hesap döneminde 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde hüküm altına alınan örtülü kazanç dağıtımı müessesesi uygulanacaktır. Bazı görüşlere göre ise 2006 hesap dönemi için hiçbir şekilde örtülü kazanç müessesesinin uygulanması söz konusu olamaz. Zira, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın yürürlüğe girmesiyle 5422 sayılı eski K.V.K. yürürlükten kaldırılmıştır. Bir diğer görüşe göre ise 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın Resmi Gazete'de yayımlandığı 21.06.2006 tarihine kadar 5442 sayılı Kanun'un 17. maddesi hükmü uygulanacak, bu tarihten sonra ise örtülü kazanç müessesesinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Konunun kesin olarak açıklanmaya ihtiyaç gösterdiği şüphesizdir. Ancak, bize göre, 5520 sayılı Kanun hükümleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde hasıl olan tartışma çözümlenebilecektir. Şöyle ki;

5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı K.V.K. hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı K.V.K.'nın 37. maddesi "yürürlük" maddesi olarak tanzim edilmiş ve söz konusu maddede her bir maddenin hatta bazı bentler veya fıkraların ayrı ayrı yürürlük maddeleri belirtilmiştir.

Bu durumda 5520 sayılı K.V.K.'nın tek bir yürürlük tarihi yoktur. 21.06.2006 tarihi Kanun'un tamamının yürürlük tarihi değil Resmi Gazete'de yayım tarihidir. Kanun'un bazı maddeleri bu tarihte yürürlüğe girmekte bazı maddeleri ise 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmektedir. Bu nedenle Kanun'un tamamı için tek bir yürürlük tarihinden bahsetmek mümkün değildir. Her bir maddenin, fıkranın ya da bendin yürürlük tarihlerinden bahsedebilmek mümkündür. Bu nedenle, 5520 sayılı K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, yer alan "5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlüğünden önceki dönemler" ibaresini her bir madde, fıkra ya da bent olarak düşünmek ve dikkate almak gerekmektedir.

Sonuç olarak, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müesseseni açısından söz konusu Kanun'un yürürlük tarihi 01.01.2007 tarihidir. Bu durumda aynı Kanun'un geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrası hükmüne göre bu tarihten önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla, 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç müessesesinin geçerli olduğu düşünülebilir.

Ancak, söz konusu Kanun'un "Yürürlükten kaldırılan hükümler" başlıklı 36. maddesinde, 5422 sayılı K.V.K. ile ek ve değişikliklerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmektedir. Anılan Kanun'un 37. maddesi de yürürlük maddesi olarak düzenlenmiş ve maddede belirtilenler dışında kalan hükümlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Buna göre, 5520 sayılı K.V.K.'nın, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın yürürlükten kalkacağını belirten 36. maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girecektir. **Başka bir deyişle 5422 sayılı eski K.V.K. 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlükten kalkacaktır.**

Bu durumda, 2006 hesap döneminde 5422 sayılı eski K.V.K. ve dolayısıyla bu K.V.K.'nın 17. maddesi yürürlükte değildir. Mükelleflerden de yürürlükte olmayan bir Kanun maddesini uygulamalarını beklemek söz konusu olamaz. Kanun koyucunun amacının bu olmadığı şüphesizdir, ortaya çıkan bu durum tamamen 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın düzenlenişindeki hatadan kaynaklanmaktadır.

Eğer vergi idaresi 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesinin uygulanmasını istiyorsa 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 36. maddesinde değişiklik yapılmasını sağlamalıdır. Bu isteğin tebliğde yapılacak düzenlemelerle yerine getirilmesi mümkün değildir. Tebliğle bu yönde yapılacak bir düzenlemenin ise uygulama şansı bulunmayacak ve iptale konu edilebilecektir.²⁵⁰

Ancak, bu açıklama 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde yapılmış ve tebliğin "5.6.1." bölümünde, Kanun'un "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddenin uygulanmasında, 01.01.2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun 17. maddesi hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

²⁵⁰ KARTALOĞLU, Emre; Bir Kurumlar Vergisi Mükellefi Olsaydım, 5520 Sayılı K.V.K.'nın Yürürlük Tarihine Bakarak Neleri Yapardım, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2006, Sayı:223.

Öte yandan 5766 sayılı Kanun²⁵¹ ile bahse konu 13. maddede değişiklik yapılmış ve 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Başka bir deyişle, 01.01.2008 tarihinden itibaren yurt içindeki kurumların, yurt içi işlemlerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hazine zararının varlığına bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamaları bir arada değerlendirdiğimizde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını (ya da sadece örtülü kazanç) hükümlerinin yıllar itibariyle uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

- **2005 ve önceki hesap dönemleri** için 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesi uygulanacak.
- **2006 hesap dönemi** için örtülü kazançla ilişkin hiçbir hüküm uygulanamayacak fikrindeyiz. (1 seri numaralı KVK Genel Tebliğine göre 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesi hükmü uygulanacak.)
- **2007 hesap dönemi** için hem yurt içi hem de yurt dışı işlemlerde herhangi bir şart olmaksızın 5520 sayılı KVK Md. 13 uygulanacak.
- **2008 ve sonraki hesap dönemlerinde** yurt içindeki kurumların, yurt içi işlemlerine 5520 sayılı KVK Md. 13'ün uygulanması "hazine zararı"nın varlığına bağlandı.

13.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESESİ SERMAYE ŞİRKETİ DIŞINDAKİ KURUMLAR İÇİN DE GEÇERLİ OLACAK

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 15. maddesinde, **sermaye şirketlerince** dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmişti. Oysa 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 11. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Görülebileceği üzere, kanunen kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği maddeler itibariyle eski ve yeni K.V.K.'lar arasında örtülü kazanç yönünden önemli bir farklılık bulunmaktadır. 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 15. maddesinde sadece, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı belirtilmişken, 5520 sayılı yeni K.V.K.'da bu yönden herhangi bir sınırlamaya gidilmemiştir. Dolayısıyla yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükellefleri tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda, Kanun'un 1. maddesinde belirtilen, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttıkları kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

²⁵¹ 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Öte yandan, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁵² ile bütün kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi gelir vergisi mükellefleri açısından da 01.01.2007 tarihinden itibaren transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanır hale getirilmiştir.

13.5. HAZİNE ZARARI

13.5.1. Tanım ve Açıklama

Yukarıda belirtildiği üzere, 5766 sayılı Kanun ile K.V.K.'nın 13. maddesine (7) numaralı fıkra olarak eklenen hükme göre, 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır.

Hazine zararının tanımı yine aynı fıkroda yapılmış ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken **her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk** ettirilmesi hazine zararı olarak tanımlanmıştır.

Kanun maddesinde yer alan hazine zararı tanımından hareketle aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.²⁵³

1. Hazine zararı sadece kurumlar vergisi yönünden değil, her türlü vergi toplamı yönünden değerlendirilecektir.

Eksik veya geç tahakkuk, sadece kurumlar vergisi için değil Türk vergi sistemindeki tüm vergiler için aranılacaktır. Kurumlar vergisi açısından herhangi bir eksik veya geç tahakkuk söz konusu olmasa bile, KDV ve gelir vergisi gibi diğer vergilerde herhangi bir eksik veya geç tahakkuk halinde Hazine zararından söz edilebilecektir.²⁵⁴

Bahse konu (7) numaralı fıkroda, “her türlü vergi”ye atıf yapılmakta ancak bunların hangi vergiler olduğu konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, madde gerekçesinde²⁵⁵ **“gelir kurumlar ve her türlü”** vergiden bahsedilmektedir. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda, ilişkili kişiler arasında yapılan yurt içi işlemler nedeniyle, kurumlar vergisi veya diğer herhangi bir verginin eksik veya geç tahakkuk ettirildiğinin ortaya konması halinde, hazine zararı şartının sağlandığının kabulü gerekir.

²⁵² 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵³ VURAL, İrfan; a.g.e., Sayfa:656.

²⁵⁴ ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı, Yaklaşım Dergisi, Sayı:188, Ağustos 2008, Sayfa:34.

²⁵⁵ K.V.K.’nın 13. maddesine (7) numaralı fıkrayı ekleyen 5766 sayılı Kanun’un 21. maddesi, Hükümet tarafından hazırlanan tasarıda yer almayıp, tasarının komisyonda görüşülmesi sırasında da böyle bir hüküm eklenmemiştir. Bu hüküm, tasarı Meclis Genel Kurulu’nda görüşülürken, teklif üzerine Kanun metnine eklenmiştir. Bu nedenle, madde gerekçesi, yayımlanan kanun gerekçesi içinde yer almamaktadır. Alıntı yapılan madde gerekçesi, maddeyi öneren milletvekillerinin hazırladıkları teklif metnindeki gerekçedir.

Ancak, K.V.K.'nın 13. maddesinin 5766 sayılı Kanunla değişik (7) numaralı fıkrasında, hazine zararı tanımlanırken “her türlü vergi” ifadesine yer verilmesi, Kanun yazım tekniği açısından hatalı olduğu gibi uygulamada da pek çok sorunun doğmasına imkan sağlayacaktır. Örneğin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında katma değer vergisi ziyainin ortaya çıkarılması güçlükler arz etmektedir. Anılan madde ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kar payı sayılması katma değer vergisi açısından sorun teşkil etmektedir. Ya da bir mal satış sözleşmesinin emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek fiyat veya bedelden daha düşük bir bedelle düzenlenmesi dolayısıyla damga vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi hazine zararının doğduğu anlamına gelebilecektir. Ancak, bu durumda peçeleme ya da muvazaa işlemlerinin net olarak ortaya koyulması gerekmektedir.

Sonuç olarak, anılan fıkrada hazine zararı tanımlanırken “her türlü vergi” ifadesine yer verilmesi uygulamada çeşitli sorunların yaşanmasına neden olabilecektir. Bu nedenle, hazine zararı kavramının yeniden tanımlanması gerekmektedir.

2- Hazine zararı kavramı sadece vergi gelirleri yönünden değerlendirilmiştir. Resim, harç ve benzeri kamu gelirlerindeki kayıp hazine zararı olarak değerlendirilemeyecektir.

3- Hazine zararı kavramı, sadece eksik tahakkuku değil, aynı zamanda geç tahakkuku da ifade etmektedir.

13.5.2. Hazine Zararının Unsurları

Hazine zararı şartının uygulanması için aşağıdaki unsurların gerçekleşmesi gerekmektedir.

13.5.2.1. İşleme Taraf Olanların Tam Mükellef Kurumlar ile Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olan Yabancı Kurumlar Olması Gerektilir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına 5766 sayılı Kanun ile 01.01.2008 tarihinden itibaren getirilen hazine zararı şartı tüm mükellefler için geçerli değildir. Bu şart, birbirleri ile işlem yapan ilişkili kişilerin tam mükellef kurum ya da Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurum olması gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda, hazine zararı şartının işleme taraf olanlar bakımından kapsamı, örnekleme yoluyla gösterilmiştir.²⁵⁶

İşleme Taraf Olanlar		Hazine Zarar Şartı
Sermaye Şirketi	Sermaye Şirketi	VAR
Sermaye Şirketi	Kooperatif	VAR
Sermaye Şirketi	Vakıf İktisadi İşletmesi	VAR
Kooperatif	İş Ortaklığı	VAR
İş Ortaklığı	Sermaye Şirketi	VAR
Sermaye Şirketi	Yabancı Kurumun Türkiye'deki	VAR

²⁵⁶ VURAL, İrfan; a.g.e. Sayfa:655.

	İşyeri	
Sermaye Şirketi	Gerçek Kişi	YOK
Kooperatif	Kollektif Şirket	YOK
İş Ortaklığı	Adi Ortaklık	YOK
Sermaye Şirketi	Vakıf	YOK
Kooperatif	Sendika	YOK
Sermaye Şirketi	Dernek	YOK

13.5.2.2. İşlemlerin Türkiye’de Yapılmış Olması Gerekmemektedir.

Hazine zararı şartına bağlı olarak transfer fiyatlandırması değerlendirmesinin yapılmasının bir diğer şartı, işlemlerin yurt içinde yapılmış olmasıdır. Ancak, kanun metninde geçen “yurt içindeki işlemler” ifadesinden neyin anlaşılacağı belirsizdir. Gerek K.V.K.’da gerekse bu Kanuna ilişkin yapılan düzenlemelerde bu kavram net olarak açıklanmamıştır.

Örneğin, tam mükellef bir kurumun, yurt dışında bulunan bir taşınmazını tam mükellef diğer bir kuruma satması halinde, yapılan işlemin yurt içindeki işlem veya yurt dışındaki işlem olarak değerlendirilmesi özellik arz etmektedir. Ya da tam mükellef bir kurumun tam mükellef başka bir kurumun Almanya’da bulunan şubesine mal satması durumunda yapılan bu satı işlemi yurt içi işlem olarak değerlendirilebilecek midir?

Bu konuda farklı görüşlerin ortaya çıkması muhtemeldir. Yukarıda verilen örneklerdeki işlemlerin yurt dışı işlem olduğu ileri sürülebilecektir. Kanaatimizce bu tür işlemler yurt içi işlem olarak nitelendirilmelidir. Çünkü, “hazine zararı” kavramı ile asıl olarak kavranmak istenen durum, kar veya zararları Türkiye’de kurum kazancı ile ilişkilendirilen mükelleflerin yine Türkiye’de vergi matrahlarını aşındırmamış olmalarıdır. Dolayısıyla, işlemlerin yurt içinde yapılmış olması şartı, aslında yurt içindeki kurumların yapmış oldukları işlemleri pekiştirmek amacıyla getirilmiş bir şarttır. Kar veya zararları Türkiye’deki kurum kazancı ile ilişkilendirilecek mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin yurt içi işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

13.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin ilk düzenleme, 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.) ile yapılmıştır. Bu tebliğ ile müesseseye ilişkin ayrıntılı açıklama ve **düzenlemeler** yapılmıştır.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinin 8 numaralı fıkrasında, transfer fiyatlandırmasına ilişkin usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği vurgulanmıştır. **Bu durumda Maliye Bakanlığı’nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Sadece konuya ilişkin açıklama yapabilir.**

Bu noktada, düzenleme ve açıklama kavramlarının üzerinde durulması gerekir. Düzenleme, uygulamayı şekillendirirken; açıklama, uygulamayı

şekillendirmez. Sadece, Kanun'un daha iyi anlaşılmasını sağlamaya yardımcı olur. Bu kapsamda, örneğin, ortakla ilişkili kişi kavramı açıklanabilir, bunların daha iyi anlaşılabilmesi için örnekler verilebilir. Ya da emsallere uygun fiyat ve bedel tespit yöntemlerine ilişkin açıklamalar yapılarak örnekler verilebilir. Bunlar "açıklama"dır ve Maliye Bakanlığı bu konuda yetkilidir. Ancak, peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kimlerin gireceğini belirlemek ve transfer fiyatlandırmasını belgelendirmek için hangi belgelere ihtiyaç olduğunu duyurmak "düzenleme" yapmak anlamına gelmektedir ve ne yazık ki Maliye Bakanlığı'nın bu konuda herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.'ye, açıklama yaptığını vurgulayarak başlamak istemiştir. Anılan tebliğin, giriş paragrafı aynen aşağıdaki gibidir.

*"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiş olup, 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu madde ile 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinde yapılan düzenlemelere ilişkin **açıklamalar** bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır."*

Ancak, maalesef, tebliğin tamamı incelendiğinde, Maliye Bakanlığı'nın açıklama yapmakla yetinmediğini, bazı konularda düzenlemeler yaptığını fark etmekteyiz. Yukarıda belirttiğimiz gibi; peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin hükümlerde, yıllık belgelendirme ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme, konularında, Bakanlık, "açıklama" yapmanın ilerisine giderek, "düzenleme" yapmaktadır.²⁵⁷

Bu eksiklik daha sonra giderilmiş ve 06.12.2007 tarih ve 27722 sayılı Resmi Gazete'de 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) yayımlanmıştır. Daha sonra yayımlanan bazı Tebliğler ve BKK'lar ile konuya ilişkin ayrıntılar açıklanmıştır. Aşağıda bu düzenlemeler kronolojik sırası ile verilmiştir.

- 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.
- 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı.
- 2008/13490 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı.²⁵⁸
- 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.²⁵⁹
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde, yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde konu açıklanacaktır.

²⁵⁷ KARTALOĞLU, Emre; **Transfer Fiyatlandırması Konusunda Maliye Bakanlığı'nın Yetkisi**, Dünya Gazetesi, 26.11.2007.

²⁵⁸ 13/04/2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁹ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ VE UNSURLARI

5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddenin (1) numaralı fıkrasında özetle; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunmaları durumunda kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, ayrıca alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan tanımdan da anlaşılacağı üzere kurum kazancının transfer fiyatlaması yoluyla tamamen ya da kısmen dağıtıldığının tespitinde, “**ilişkili kişi**”. “**emsallere uygunluk ilkesi**” ve “**mal veya hizmet alım veya satımı**” kavramları ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Bu kavramlar ve dolayısıyla müessesenin işlerliğine ilişkin ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

13.7.1. Mal veya Hizmet Alım ya da Satımı (Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yöntemleri)

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Aynı fıkrada, “mal veya hizmet alım ya da satımı” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği de açıklanmıştır. Buna göre;

- Alım, satım, imalat ve inşaat işlemlerini,
- kiralama ve kiraya verme işlemlerini,
- ödünç para alınması ve verilmesini,
- ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemleri

her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını çok farklı şekillerde yapabilmektedirler. Bu nedenle, örtülü kazanç dağıtımının, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde belirtilen şekillerle sınırlandırılmaması gerekmektedir. Nitekim, ilgili kanun maddesinde yer alan "her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir" ifadesi de bir ölçüde belirtilen hallerin mutlak surette örtülü kazanç dağıtım yöntemi olabileceğini, ancak, belirtilen haller dışında başka örtülü kazanç dağıtım hallerinin de olabileceğini, kanun maddesinde yer alan dağıtım şekillerinin, yol ve örnek gösterici bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Bu genel açıklamadan sonra, 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde sayılan örtülü kazanç dağıtım şekilleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Ödünç para alınması ve verilmesi suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım işlemleri uygulamada pekçok tartışmaya sebep olmakta ve konu bu yönüyle özellik arz etmektedir. Bu nedenle ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri aşağıda ayrıca anlatılmıştır.

13.7.1.1. Ödünç Para Alınması ve Verilmesi İşlemleri

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinin (2) numaralı bendinde, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alma veya verme işlemlerinde bulunulmasının örtülü kazanç dağıtım olduğu hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı yeni K.V.K. ile de aslında eski Kanun'da yapılan düzenlemeye benzer bir düzenleme yapılmıştır. Ancak, yeni K.V.K.'nın örtülü kazanç dağıtımını uluslararası gelişmeleri dikkate alarak transfer fiyatlandırmasına bağlaması nedeniyle bazı farklılıklar oluşmuştur.

Yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden ödünç para alma veya verme işlemlerinde bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığının kabul edileceği belirtilmiştir. Burada, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyatı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen faiz oranı ile yapılan işlemler olarak anlamak gerekecektir.

Bu kapsamda bir kurum tarafından ortaklara veya diğer ilgili kişilere emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak düşük faiz oranı ile ödünç verme işlemleri yapılmakta veya aynı kişilerden yapılan ödünç alımlarında, emsaline nazaran yüksek faiz ödenmekte ve kurum bünyesinde oluşması gereken kazançlar, bu yolla örtülü olarak ilgili kişilere dağıtılmaktadır.

Burada önemli olan husus emsallere uygun faiz oranının tespitidir. Burada eski K.V.K. ile yeni K.V.K.'nın farkı ortaya çıkmaktadır. Eski K.V.K.'ya göre emsal kurum kıyaslaması yapılması gerekmekteydi. Yeni K.V.K.'ya göre ise yukarıda açıklanan yöntemlerle emsallere uygun faiz oranı tespit edilmelidir. Eğer işlem anında oluşan faiz oranının, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı

yöntemi, diğer yöntemler veya Maliye Bakanlığı ile anlaşma yöntemine aykırı olarak düşük veya yüksek oluşması halinde kazanç kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yöntemi ile örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Bu durumda emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak düşük faiz oranı ile ödünç veren, kurumlar vergisi mükellefi için, gerçek oranının emsallere uygun faiz kadar olması gerekçesiyle, cezalı tarhiyat yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu borçlanmayı yapan ortak veya ilişkili firma nezdinde de 13. maddenin (6) numaralı fıkrası gereğince düzeltme yapılması gerekecektir. Karşı kurum düzeltmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar aşağıda ayrı bir bölümde yapılacaktır.

Bu tür işlemlerle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tersi şekilde de gerçekleşebilir. Örneğin, ticari zararının yüksek olması nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmayacak bir mükellef, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen faiz oranı üzerinde ilişkili bulunduğu firmalara ödünç verme işlemlerinde bulunarak, ödünç verdiği firmanın karını transfer edebilecektir. Bu işlemde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsetmek gerekmektedir.

13.7.1.1.1. Ortaklar Cari Hesabının Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi ile İlişkisi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca bilançonun aktifinde yer alan 131 ve 231- Ortaklardan Alacaklar, pasifinde yer alan 331 ve 431- Ortaklara Borçlar hesaplarını Tek Düzen Hesap Planı'ndaki açıklama ve işleyişine uygun olarak muhasebeleştirilen kurumlar vergisi mükellefleri doğal olarak "**transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç**" veya "**örtülü sermaye**" konusuna doğrudan muhatap olabileceklerdir. Çünkü adı geçen hesaplar temettü ödemeleri hariç işletmeden ortaklara veya ortaklardan işletmeye ödünç verme ve benzeri işlemlerde kullanılmaktadır ki bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. ve 13. maddeleri gereği örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç müesseseleri gündeme gelir.

Bu konu özellikle sisteme halen uyamayan ve ortaklar cari hesaplarını eski alışkanlık çerçevesinde çalıştırmaya devam eden sermaye şirketleri açısından incelenecektir. Eski K.V.K.'nin uygulandığı dönemde yargıya intikal eden bir uyuşmazlık sonucu verilen aşağıdaki karar, örtülü kazanç müessesesi ile ortaklar cari hesabı ilişkisinin anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

"Ortaklar cari hesabının "kasa" gibi kullanıldığı, gider ödemeleri ile yapılan tahsilatın bu hesapta izlendiği, tahsil edilen ihracat bedeli, destekleme primi vb. paraların, yapılan ürün ödemelerine ilişkin giderlerin bu hesapta muhasebeleştirildiği ve işletmeye ait nakit giriş ve çıkışlarının ortaklar cari hesabında izlendiği, bu hesaba yapılan tüm kayıtların işletme ile ilgili olduğunun anlaşıldığı, bu durumda ortaklarına ödünç para verilmediğinden, faizden söz edilemeyeceği, hesap işleyişinin mahiyeti araştırılmadan, salt muhasebe kayıtlarında ortaklar cari hesabının yer aldığı ve bu hesaptan ortaklara ödünç para verildiği varsayımı ile saptanan matrah farkı üzerinden davacı şirket adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği"

gerekçesi ile kabul ederek cezalı tarhiyatı terkin eden Adana Birinci Vergi Mahkemesi'nin 24.06.1993 tarih ve E.1993/27, K.1993/757 sayılı Kararı'nın Vergi Dairesince bozulması istemi ile yapılan temyiz başvurusu üzerine ise Danıştay'ın 3. Dairesi aynı gerekçe ve nedenlerle Vergi Mahkemesi Kararını uygun görmüş temyiz istemini reddederek Vergi Mahkemesi Kararını oybirliği ile onamıştır.²⁶⁰

Yargıya intikal eden, başka bir uyuşmazlık konusunda da kararın gerekçesi aynı mahiyettedir. Buna göre;

“Hesap işleyişinin gerçek mahiyeti araştırılmadan salt muhasebe kayıtlarında ortaklar cari hesabının yer aldığı ve bu hesaptan ortaklara ödünç para verildiği varsayımı ile saptanan matrah farkı üzerinden davacı şirket adına yapılan cezalı vergilemede yasal uyarlık görülmemiştir”

gerekçesi ile cezalı tarhiyatı terkin eden Adana Birinci Vergi Mahkemesi'nin 22.06.1993 tarih ve E.1993/29, K.1993/720 sayılı Kararı'nın Vergi Dairesince bozulması istemi ile yapılan temyiz başvurusu üzerine, nihai Kararda Danıştay 3. Dairesi aynı gerekçe ve nedenlerle Vergi Mahkemesi Kararını uygun görmüş temyiz istemini reddederek Vergi Mahkemesi Kararını oybirliği ile onamıştır.²⁶¹ Son olarak Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen yeni tarihli bir karar ise şöyledir;²⁶²

“Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendi uyarınca istemin kabulünü gerektirecek nitelikte bulunduğu, yükümlü karar düzeltme isteminin kabulü ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 27.2.2004 günlü ve E:2003/292, K:2004/20 sayılı kararı kaldırıldıktan sonra yükümlü şirketin temyiz istemi incelendi:

Dosyanın incelenmesinden, inşaat taahhüt işiyle uğraşan davacı şirketin, ortağa aktarılan paranın iş avansı niteliğinde olduğu ve işletmede kullanıldığı, bu hesabın kapatılmamasının belgesi temin edilemeyen mal ve hizmet alışından kaynaklandığı, şirketin yapımını üstlendiği konut yapı kooperatifinin bir kısım işlerinin taşeronla verildiğinden paranın bir bölümünün buraya aktarıldığı, hakediş belgelerinde yazılı olan bir çok emtia ve hizmetin, belgesinin olmaması nedeniyle, kooperatif kayıtlarında giriş kaydının bulunmadığı, taahhüt edilen 210 konut ile sosyal tesisin sıhhi tesisat, asansör ve elektrik tesisatları yapıldığı halde yasal kayıtlarda işçilik gideri ve hizmet alımı gözükmediği, şirketin 26.11.1998 tarihinde düzenlediği hakediş bedelleri tutarı 413 milyar lira olmasına karşın, bu işlerle ilgili hizmet üretim maliyetinin 164 milyar lira olduğu, bu hususların şirketin defter ve belgelerinde inşaat işiyle ilgili olarak yer alan mal ve hizmet alımları ile kooperatife tanzim edilen

²⁶⁰ GÜLER, İbrahim; Ortaklardan Alacaklar Hesabı ve Örtülü Kazanç İlişkisi, e – yaklaşım dergisi, Eylül 2004, Sayı 14.

²⁶¹ GÜLER, İbrahim; a.g.m.

²⁶² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 10.10.2004 tarih, E: 2004/78, K: 2004/107 sayılı kararı,

hakediş belgelerinin kıyaslanmasıyla görüleceğini ileri sürerek dava açtığı anlaşılmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alması veya vermesi halinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Maddede tanımı yapılan örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için ortağa kaynak aktarılması yeterli olmayıp, bu kaynağın hangi amaçla aktarılmış olduğunun ve ortak tarafından ne şekilde kullanıldığıнын, örtülü kazanç dağıtımının amaçlanıp amaçlanmadığının belirlenmiş olması gereklidir.

Olayda ise, dosyada mevcut inceleme raporunda, şirketten alınan paraların şirketin işlerinde değil, ortağın özel ihtiyaçlarında kullanıldığı yönünde bir tespit bulunmamaktadır.

Bu durumda, davacı şirket iddiaları ile defter ve belgeler ve hakediş raporları karşılaştırılarak, ortağa yapılan ödemelerin iş avansı olup olmadığı, bunların sipariş avansı hesabında izlenip izlenmediği hususlarının belirlenmesi ve hakediş ödemeleri ile yapılan işlerin boyutu gözönüne alınarak, ortağa aktarılan paranın şirket işlerinde kullanılıp kullanılmadığının yaptırılacak bilirkişi incelemesi ile saptanması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, vergi asılları ve bunlara bağlı cezalar yönünden davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.

Bu nedenlerle, yükümlünün temyiz isteminin kabulü ile Ordu Vergi Mahkemesinin 28.4.2003 günlü ve E:2003/123, K:2003/196 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 1.10.2004 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”

Yukarıda özetlerine yer verilen yargı kararlarından anlaşılacağı üzere, ortaklar cari hesabının örtülü kazanç müessesesi kapsamında değerlendirilebilmesi için hesap işleyişinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir. Ortaklar cari hesabına yapılan tüm kayıtların işletme ile ilgili olduğunun anlaşıldığı durumlarda, salt muhasebe kayıtlarında ortaklar cari hesabının yer aldığı gerekçesiyle örtülü kazanç değerlendirmesi yapılması mümkün değildir.

Konuya ilişkin olarak eski K.V.K.’nın uygulandığı dönemde verilen bir diğer karar aynen aşağıdaki gibidir.

Özet: Cari Hesap Yoluyla Ortaklara Verilen Borçlar ve Ortaklardan Alacaklar Nedeniyle Faiz Tahakkuk Ettirilmemesinin Örtülü Kazanç Olarak

Değerlendirilmesi İçin Yeterli Olmadığı, Bu Nedenle Yapılan Kurumlar Vergisi Tarhiyatında Yasal İsbet Bulunmadığı²⁶³

İstemin Özeti : Yükümlü şirketin 1997 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu ortaklarına cari hesap yoluyla faizsiz borç para vermek suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğuundan bahisle adına resen ağır kusur cezalı kurumlar vergisi salınmıştır.

Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; davacı şirketin defter ve belgeleri üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu şirketin fatura bedellerini peşin olarak tahsil edip kasa hesabına işlediği, iddia edildiği gibi faturaların kesildiği ve bedellerinin üç ay sonra tahsil edildiğine ilişkin bir kayıt tespit edilemediği, vadeli satış yapılması durumunda bunların alacaklar hesabında olması gerektiği oysa şirket belgelerinde böyle bir kaydın olmadığı, bilirkişi raporuna yapılan itirazın mahkemelerince yerinde bulunmadığı, "Ortaklardan Alacaklar Hesabı"nın kasa hesabı gibi işlemediği, kasa hesabından bu hesaba geçirilen paraların ortakların üzerinde kaldığı, dönem sonundaki miktarın kasaya devredilmediği, dolayısıyla T.C. Merkez Bankası'nın belirlediği faiz oranında ortakların örtülü kazanç elde ettiği kabul edilerek yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Yükümlünün temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 29.5.2000 günlü ve E:2000/234, K:2000/2392 sayılı kararıyla; davacı şirketin ortaklarıyla olan ilişkisinin normal bir ticari faaliyetin sonucu olduğu, ortaklar cari hesabının karşılıklı borç alacak ilişkisi niteliği taşıdığı ve ortaklara kullandırılan paralar için şirket lehine faiz hesaplanmamış olmasının örtülü kazanç dağıtımını yapıldığını göstermeyeceği sonucuna varıldığı, bu bakımdan, örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili olarak kanunda öngörülen şartlar gerçekleşmediğinden davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmediği, gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe ile ısrar etmiştir.

Yükümlünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 23.2.2001 günlü ve E:2000/367, K:2001/84 sayılı kararıyla; bilirkişi incelemesi sonucunda, yükümlü şirketin muhasebe düzeninde bütün işlemlerin, ortaklardan alacaklar, ortaklara borçlar ve ilgili gelir ve gider hesapları arasında gerçekleştiği, ortaklara olan borçların da şirkete ait ödemelerden oluştuğunun tespit edildiği, harita ve kadastro işi yapan ve %80 - %20 hisseli, eş durumunda iki ortağı bulunan davacı limited şirketin işletmeye ait tüm nakit giriş ve çıkışlarının ortaklar cari hesabında işlendiği, bu hesaplara yapılan bütün kayıtların işletme ile ilgili olduğunun anlaşıldığı, inceleme raporunda şirketten alınan paraların ortakların özel ihtiyaçlarında kullanıldığı yönünde bir tespit de bulunmadığından, örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili şartların oluşmaması karşısında, ortaklara kullandırılan paralar için şirket lehine faiz

²⁶³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 09.11.2001 tarih ve E:2001/272, K:2001/421 sayılı Kararı.

tahakkuk ettirilmemesinin örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesinin hukuka uygun görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Vergi dairesi müdürlüğü tarafından vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek kararın düzeltilmesi istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi'nın Düşüncesi : Kararın düzeltilmesi isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'nun Düşüncesi : Karar düzeltilmesi dilekçesinde ileri sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54.maddesinde yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54 üncü maddesinde, Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğinden ve dilekçe sahibinin ileri sürdüğü sebeplerin bunlardan hiçbirine uymadığı anlaşıldığından, yerinde olmayan istemin reddine, 9.11.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

X - K A R Ş I O Y

Karar düzeltme isteminin kabulü ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 23.2.2001 günlü E:2000/367, K:2001/84 sayılı kararı kaldırılarak yükümlü temyiz isteminin reddi gerektiği görüşünde olduğumuzdan karara katılmıyoruz.”

13.7.1.1.2. Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks

Kitabımızın bir önceki bölümünde, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 12. maddesinde hüküm altına alınan örtülü sermaye müessesesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştı. Söz konusu maddeye göre, örtülü sermaye, 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 katını aşan kısmı olarak tanımlanmıştır. Yapılan bu tanım, bir borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden yapılmış olması ve kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerektiğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla 5520 sayılı yeni K.V.K.'da yeniden

yapılan örtülü sermaye tanımı temel olarak üç unsuru bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar;

- Borçlanmanın ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden yapılmış olması,
- Borcun işletmede kullanılması ve
- Yapılan borçlanmanın öz sermayenin üç katını aşmasıdır.

Öte yandan aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında, ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmaların da örtülü sermaye olabileceği belirtilmiş ve ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların % 50 oranında dikkate alınacağı vurgulanmıştır.

Söz konusu maddenin (6) numaralı fıkrasında ise örtülü sermaye mahiyetinde olmayan borçlanmalar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar anılan fıkranın b) bendi ile örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar arasında sayılmıştır.

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinde (1) numaralı fıkrasında ise kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edileceği belirtilmiştir. Aynı fıkrada, ödünç para alınması ve verilmesi işlemlerinin de mal veya hizmet alım ya da satımı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ödünç para alınması veya verilmesi yöntemiyle de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecektir. Burada, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyatı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen faiz oranı ile yapılan işlemler olarak anlamak gerekecektir.

Kanun'un 13. maddesine göre bir kurumun ortak ya da ilişkili olduğu başka bir kuruma emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek faiz oranının altında borç vermesi halinde kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Borç veren kurum örtülü kazanç yönünden herhangi bir tenkitle karşılaşmamak için emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek faiz oranına göre bir faiz tahakkuk ettirmek zorundadır.

Ancak, bu durumda devreye aynı Kanun'un 12. maddesinde hüküm altına alınan örtülü sermaye müessesesi girmektedir. Eğer verilen borç öz sermayenin 3 katından fazla ise borç alan kurum açısından yapılan borçlanma örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve ödenen veya hesaplanan faiz kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Bu durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden herhangi bir tenkit ile karşılaşmamak için faiz tahakkuk ettiren bir firma ortak olduğu ya da ilişki içerisinde bulunduğu firmanın örtülü sermaye

kullanmasına sebep olacaktır. Görüldüğü gibi bu durumda her iki müessesenin bir arada değerlendirilmesi içinden çıkılmaz bir paradoksu gündeme getirmektedir.²⁶⁴

Öte yandan, 5520 sayılı K.V.K.'nın gerek 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, gerekse 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında karşı kurum düzeltmesine ilişkin hükümler getirilmiştir. Buna göre; her iki fıkrada da daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltileceği belirtilmiştir. Ancak, bu düzeltmelerin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan ve örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müesseselerinde karşı kurum düzeltmesi inceleme sonucunda yapılan tenkitler üzerine mümkün olabilecektir.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek :

Öz sermayesi 100 birim olan (A) kurumuna, % 10 ortağı olan (B) kurumu tarafından 400 birim borcun faizsiz olarak verildiğini kabul edelim.

Durum 1: Kurumların Herhangi Bir Vergi İncelemesine Maruz Kalmadan Olayı Değerlendirmeleri:

Bu durumda (B) firması yaptığı borç verme işleminin K.V.K.'nın 13. maddesine aykırı olduğunu düşünecek ve emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek faiz oranında bir faizi tahakkuk ettirecektir.

Ancak, bu durumda (A) firmasının yapmış olduğu borçlanmanın öz sermayesinin 3 katını aşan 100 birimlik kısmı örtülü sermaye kabul edilecek ve bu kısma ait olarak ödenen veya hesaplanan faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Bu durumda görülmektedir ki 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde hüküm altına alınan zorunluluk nedeniyle (B) firmasının faiz tahakkuk ettirmesi, aynı Kanun'un 12. maddesi gereğince (A) firmasının ödediği faizi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almasına sebep olmaktadır. **Yani Kanun hükmü borç verene faiz hesaplamak zorundasın derken, aynı Kanun hükmü borç alana da hesaplanan faizi gider yazamazsın demektedir. İşte paradoks buradadır.**²⁶⁵

Durum 2: Olayın Vergi İncelemesi ile Tespit Edilmesi:

(B) kurumu nezdinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda, (B) kurumunun K.V.K.'nın 13. maddesine aykırı olarak faizsiz borç verme işleminde bulunduğu, verdiği borca emsallere uygunluk ilkesi gereği tespit edilecek faiz oranı kadar faiz

²⁶⁴ KARTALOĞLU, Emre; Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinin Yarattığı Paradoks, Vergi Sorunlar Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220, Sayfa:101.

²⁶⁵ KARTALOĞLU, Emre; Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinin Yarattığı Paradoks, Vergi Sorunlar Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220, Sayfa:102.

tahakkuk ettirilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis edilecektir. Tahakkuk ettirilecek faiz miktarı kadar (B) kurumu nezdinde gelir tahakkuku yapılması gerekmektedir.

İşte bu durumda devreye karşı kurum düzeltmesi girecektir. Örtülü kazanç dağıtan (B) kurumu adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla (A) kurumu nezdinde düzeltme yapmak gerekecektir. Dolayısıyla, hesaplanan faizin (A) kurumu nezdinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, bilindiği gibi, (A) kurumunun yapmış olduğu borçlanmanın 100 birimlik kısmı örtülü sermaye niteliğindedir. Bu durumda örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı için (A) kurumu nezdinde herhangi bir düzeltme işlemi yapmamak gerekmektedir. Bu durum da bize göstermektedir ki Kanun'un 12. ve 13. maddesinde hüküm altına alınan karşı kurum düzeltmesinin uygulamayacağı durumlar olabilmektedir. Bu da paradoksun ikinci boyutudur.

Konuyu 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde verilen bir Danıştay Kararı yardımıyla açıklamaya devam edelim. Danıştay 3. Dairesi 28.05.2003 tarih ve E:2000/2317, K:2003/3286 sayılı Kararı'da, bankadan aldığı ihracatlı döviz kredisinin bir kısmını faiz almaksızın şirket ortağına kullandıran davacı kurumun örtülü kazancı dağıttığının kabulü gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir. Söz konusu Karar'ın sonuç bölümü aynen aşağıdaki gibidir.

“İşlemleri incelenen davacı kurumun Nisan 1998 ayında bir bankadan sağladığı ...- ABD Doları döviz kredisinin sadece yarısına yakını işletme kayıtlarıyla ilgilendirdiği, yarısını aşan kısmını paydaşına aktararak kayıtları dışında bıraktığında tartışma bulunmamaktadır. Bu durum, dönem kayıtlarının Vergi Usul Kanununa uygun düzenlenmediğini göstermektedir.

Yukarıda açıklandığı gibi kurumun tüzel kişiliğinden ayrı bir varlık olması nedeniyle üçüncü kişi konumundaki paydaşına, izleyen yıla da yansıtacak şekilde yüksek miktarda nakit kaynağını karşılıksız kullandırması, ticari gereklere aykırı düşen davacı, bu işlemin nedenini; paydaşının kefil olduğu bir başka kişinin borcunu ödeyememesi nedeniyle paydaşın cebren takibinin önlemek olarak dava dilekçesinde açıklamıştır. Bu açıklamada yukarıdaki yargıyı doğrulamaktadır.

Kuruluş amacı mermer işletmeciliği olan ve yüksek miktarlardaki işletmeye ait nakit kaynağını karşılıksız olarak ve izleyen yılda da devam edecek şekilde paydaşının kullanımına bırakan ve bu işlemi kurum kayıtları dışında tutan davacı kurumun bu borç verme işleminden doğacak kazançtan yoksun bırakıldığı açıktır. Kredinin paydaşa aktarılan kısmına isabet eden faizlerin kurum tarafından gider yazılmamasının, bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır.

Kurum bu işlemler yoluyla paydaşına, yoksun kaldığı düzeyde kazancını aktardığı gibi söz konusu kaynağın tümünü işletmenin gereksinmesinde kullanmaktan da yoksun kaldığı açık olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği görüşüyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Yukarıdaki Karar'da tartışılan konu yeni K.V.K.'nin uygulandığı dönem için de geçerli olabilecektir. Yapılan işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olduğu konusunda herhangi bir tartışma yaşanması mümkün değildir. Ancak, olayı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirdikten ve kazancı dağıtan nezdinde yapılan tarhiyat kesinleştikten sonra yapılacak işlemler önem arz etmektedir ve anlatmak istediğimiz paradoks bu aşamadan sonra karşımıza çıkmaktadır.

Yapılan borçlanma borcu alan kurumun öz sermayesinin 3 katının üzerinde ise, öz sermayenin 3 katını aşan bu kısım örtülü sermaye olarak kabul edilmez.²⁶⁶ Borcu alan kurum da hesaplanan bu faizin örtülü sermayeye isabet eden kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorundadır. Karşı kurum düzeltmesinin yapılması durumunda da aynı şekilde işlem yapılması gerekecektir. Burada da Kanun hükmü gereği borç veren faiz hesaplamak zorunda, borç alan ise aynı faizi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorunda kalmaktadır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, gerek 5422 sayılı eski K.V.K.'nin 17. maddesinde hüküm altına alınan örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin gerekse 5520 sayılı yeni K.V.K.'nin 13. maddesinde hüküm altına alınan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin uygulandığı dönemde yapılan ödünç verme işlemleri 5520 sayılı yeni K.V.K.'nin 13. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesi ile birlikte değerlendirildiğinde paradoksal bir durum ortaya çıkmaktadır. Kanun hükmü gereği, verdiği borç para için faiz tahakkuk ettiren bir kurum, borç verdiği ilişkili kurumun örtülü sermaye kullanmasına neden olmaktadır. Bu durumun uygulayıcıları zor duruma sokacağı ve ne şekilde işlem tesis edileceği konusunda tereddüt doğacağı şüphesizdir. Bu tereddütlerin yaşanmaması için vergi idaresinin açıklamalarına ihtiyaç duyulmaktadır.²⁶⁷

Ancak, bu şekilde bir paradoksun aslında hiç olmadığı ve örtülü sermaye ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müesseselerinin aslında birbirini tamamlayıcı hükümler içerdiği yönünde de görüşler bulunmaktadır. Bu görüş sahiplerine göre, kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapmış oldukları borçlanmalarda; emsal faiz oranının uygulanmasını gerektiren örtülü kazanç hükümleri ile borcun faizini gider kabul etmeyen örtülü sermaye hükümlerinin çeliştiği ve/veya çakıştığı izlenimi doğuyorsa da aslında hükümler birbirini tamamlamaktadır.²⁶⁸

²⁶⁶ 5520 sayılı yeni K.V.K.'nin 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasının b) bendinde, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Aynı şartla kullandırma ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ise maddenin gerekçesinde belirtilmiştir. Buna göre, aynı şartlarla kullandırma, **kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan** borcun kullandırılmasıdır. Yukarıda verilen Danıştay Kararı sonrasında yapılan açıklamalarda "aynı şartlarla kullandırma" şartına uyulmadığı varsayılarak açıklamalar yapılmıştır.

²⁶⁷ KARTALOĞLU, Emre; Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks, Vergi Sorunlar Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220, Sayfa:104.

²⁶⁸ DUMAN, Aysel; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri, TÜRMOB Yayınları-340, Sayı:2008-7, Ankara, Temmuz 2008, sf. 152.

Örtülü sermayede, öz sermayenin üç katını aşan borç, ödünç para olarak kabul edilmeyerek örtülü (gizli) sermaye sayılmıştır. Bu durumda, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçlarda örtülü sermaye hükümleri öncelikli hüküm olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye kapsamında olmayan borçlanmalar (gerçek borçlanmalar) içinse örtülü kazanç hükümleri uygulanabilecektir. Yasa hükmü ile örtülü (gizli) sermaye niteliğini kazanan borçlanmaların, borç olarak kabul edilmesi ve örtülü kazanç hükümleri gereğince emsal faiz oranının uygulanması mümkündür olmayacaktır.²⁶⁹

Bu nedenle, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borçların öncelikle 12. maddede yer alan örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi; örtülü sermaye kapsamında olduğu tespit edilen borçlara ilişkin örtülü sermaye faizlerinin tamamının reddedilmesi, örtülü sermaye niteliğinde olmayan borçlar içinse emsale göre hesaplanan faiz farkının dikkate alınması suretiyle hesaplanan örtülü kazancın kurum matrahından indiriminin kabul edilmemesi gerekmektedir.²⁷⁰

13.7.1.1.3. Ödünç Para Verme İşlemlerinde Katma Değer Vergisi

5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde en çok tartışma yaratılan konulardan biri de ödünç para verme işlemlerinde tahakkuk ettirilen faiz tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı konusuydu.

Ödünç para verme işlemi bir finansman hizmeti olarak değerlendirilip katma değer vergisine mi tabi tutulmalı? yoksa, ivaz karşılığı ödünç para verme işini devamlı ve mutad meslek haline getirenlerin, 90 sayılı Kararname ve 6802 sayılı Kanun uygulaması bakımından banker sayılması gerekip tahakkuk eden faiz tutarı üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi mi hesaplanmalıdır?

Kanaatimizce, ödünç para verme işlemleri sonucunda tahakkuk eden faizlerin bir işlem vergisine tabi tutulması gerektiğinde şüphe bulunmamalıdır. Ancak, bu vergi katma değer vergisi mi? Banka ve sigorta muameleleri vergisi mi olacaktır? Bu konunun her bir işlem itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilerek bir sonuca varılması gerekmektedir. Borç para verme işlemi mutad meslek haline dönüştürülmüşse banka ve sigorta muameleleri vergisi söz konusu olmalı, eğer arizi olarak finansman hizmeti söz konusu oluyorsa katma değer vergisi hesaplanmalıdır.

5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulandığı dönemde konuya ilişkin olarak verilen bazı yargı kararları aşağıdaki gibidir.

Özet: Davacı Kurumun Ortaklarına Ödünç Para Vermesinin Finansman Hizmeti Olduğundan Bahisle, Katma Değer Vergisine Tabi Tutularak Tarhiyat Yapılmasının Hukuka Aykırı Olduğu²⁷¹

İstemin Özeti : Davacının, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait katma değer vergisinin tamamını bir defada indirim konusu yaptığı, ayrıca ortaklarına fatura düzenlemeden, finansman temini hizmetinde bulunduğu bahisle

²⁶⁹ DUMAN, a.g.e., sf. 152.

²⁷⁰ DUMAN, a.g.e., sf. 152.

²⁷¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 13.06.2003 tarih ve E:2002/631, K:2003/332 sayılı Kararı.

adına, 1996 yılının Ekim ve Kasım dönemleri için ağır kusur cezalı katma değer vergisi salınmıştır.

... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; davanın vergi aslına yönelik kısmını reddetmiş, ağır kusur cezasını kusura çevirmiştir.

Yükümlünün karara karşı yaptığı temyiz başvurusu Danıştay Onbirinci Dairesince kabul edilerek vergi mahkemesi kararı bozulmuş ise de vergi dairesi başkanlığının karar düzeltme istemini kabul eden Danıştay Yedinci Dairesi 27.12.2001 günlü ve E:2000/10024, K:2001/4180 sayılı kararıyla; mahkeme kararının, amortisman tabi iktisadi kıymete ilişkin cezalı katma değer vergisi yönünden davanın redine ilişkin hüküm fıkrasının hukuka uygun bulunduğu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3 üncü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 inci maddeleri uyarınca, ivaz karşılığı ödünç para verme işini, devamlı ve mutata meslek halinde yapanların, 6802 sayılı Kanunun uygulanması bakımından banker sayılması gerektiği, dairelerinin süregelen içtihadına göre, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi hallerinin ikraz işiyle devamlı ve mutata meslek halinde uğraşıldığını gösterdiği, bu bakımdan; ivaz karşılığı borç para verme işiyle devamlı ve mutata meslek halinde uğraşanların bu işten elde ettikleri kazancın katma değer vergisine değil; banka ve sigorta muameleleri vergisine konu edilmesinin, açıklanan hukuki durumun gereği olduğu, olayda; davacı şirketin, ortaklarına, kısa vadelerle borç para verdiği, karşılığında herhangi bir faiz geliri hesaplanmadığı ve bu işlemlerin, vergilendirme döneminde, birden çok kez yinelenmiş olduğunu tartışmasız olduğu, bu itibarla, banka ve sigorta muameleleri vergisine konu olan anılan işlemlerin katma değer vergisine tabi tutulması, 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının yukarıda açıklanan (e) bendi uyarınca olanaklı bulunmadığından, aksi yolda hüküm tesisinde isabet görülmediği gerekçesiyle, temyiz istemini kısmen kabul ederek kararı, ortaklara kullandırılan borç paralar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi yönünden bozmuştur.

Bozma kararına uymayan ...Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; uyuşmazlığın, davacı şirketin ortaklarına borç para kullandırması işleminin katma değer vergisine tabi olup olmadığına ilişkin olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4. maddesine göre banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin katma değer vergisinden müstesna olduğu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 ve izleyen maddelerinde banka ve sigorta muameleleri vergisinin düzenlendiği, sözü edilen Kanunun 30 uncu maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisinin, mükelleflerinin, bankalar ve sigorta şirketleri olarak belirlendiği, ortaklarına cari hesap yoluyla borç para veren ya da kullandıran sermaye şirketlerinin banka veya sigorta şirketi olarak kabul edilmesi ve bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, sermaye şirketleri yönünden bu işlemin, ticari bir iş, diğer bir deyimle ticari anlamda bir finans hizmeti olduğu, çünkü ortakların, şirketten faizsiz aldıkları ödünç paralarla finansman gereksinimlerini karşıladıkları, banka veya özel finans kurumlarından kredi temin etmek suretiyle katlanacakları finansman yükünden kurtuldukları, şirketin ise, işletmede atıl bulunan bir

parayı ortağına borç olarak verip, bu parayı çeşitli şekillerde değerlendirmek suretiyle elde edebileceği bir gelirden mahrum kaldığı, bu şekilde ortakların işletmeye ait parayı herhangi bir karşılık ödemededen kullanırken, şirketlerce ortaklara bir menfaat sağlandığını kabul etmek gerektiği, buna göre, sermaye şirketlerinin ortaklarına cari hesap yoluyla borç para kullandırmaları, ticari anlamda bir finans hizmeti olup, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olması gerektiğinden, yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı, ancak, bu hususun yoruma müsait olması nedeniyle ağır kusur cezası değil, kusur cezası kesilmesi gerektiği gerekçesiyle kararında direnmiştir.

Direnme kararı yükümlü tarafından temyiz edilmiş ve ortaklara fiilen yapılmış bir ödeme bulunmadığı, ortaklar cari hesabına yapılan borç kayıtlarının aslında yıl içinde satıcılara yapılmış olan ödemelere ilişkin belgelerin muhasebe kayıtlarının yanlışlığından kaynaklandığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi'ın Düşüncesi : Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Yedinci Daire bozma kararındaki esaslar uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'ın Düşüncesi : Daire kararında yazılı gerekçe uyarınca temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

1995 yılında ortaklarına finansman temini hizmetinde bulunan davacı kurumun, bu hizmetinin katma değer vergisine tabi olduğundan bahisle katma değer vergisi beyannamelerinin yeniden düzenlenmesi sonucu, 1996 yılının Ekim ve Kasım dönemleri için adına salınan ağır kusur cezalı katma değer vergisine karşı açılan davanın kısmen kabulü ile vergi aslına yönelik kısmının reddine, cezanın kusura çevrilmesine ilişkin vergi mahkemesi ısrar kararı yükümlü tarafından temyiz edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, 4 üncü maddesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği açıklanmış, Yasanın 20 nci maddesinde ise teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar

adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği öngörülmüştür.

Bir hizmetin finansman hizmeti olduğundan bahisle, katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için ödünç para verildiğinin ve alındığının hukuken geçerli ve yeterli tespitlere dayalı olması gereklidir.

Olayda, otel işletmesi ve inşaat taşeronluğu faaliyetinde bulunan yükümlü kurumun, ortaklarına, ortaklar cari hesabını kullanarak ödünç para verdiği, ancak bu işlem için faiz almadığı, katma değer vergisi hesaplamadığından bahisle dava konusu cezalı tarhiyat yapılmış ise de, ortakların şirket işlerinin yürütülmesi amacıyla her zaman şirketten borç para almaları veya şirkete borç para vermeleri mümkün olup, ortakla şirket arasında bu şekilde sürekli hareket halinde işleyen ortaklar cari hesabının bulunması ve bu işlem için faiz yürütülmemesi ekonomik gereklere uygun ve iş yaşamının doğal akışı gereğidir.

Bu nedenle, ortaklara ödünç para verme işleminin finansman hizmeti sayılarak katma değer vergisine tabi tutulması ve bu nedenle yapılan tarhiyata karşı açılan davanın reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı ısrar kararının bozulmasına, 13.6.2003 gününde esasta oybirliği gerekçede oyçokluğu ile karar verildi.

X - K A R Ş I O Y

Davacı şirketin ortaklar cari hesabını kullanarak ortaklara ödünç para verdiği, verilen borç paraların uzun süre ortaklarda kaldığı ve verilen borç paradan dolayı faiz alınmaması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu kabul edilerek ... gün ve ... nolu inceleme raporu düzenlenmiş ve raporda belirlenen matrah üzerinden cezalı kurumlar vergisi salınması önerilmiş olup, sözü edilen rapora göre önerilen kurumlar vergisinin tarh edilip edilmediğinin, tarh edilmişse ne aşamada olup olmadığının veya kesinleşip kesinleşmediğinin sorulup araştırılması, katma değer vergisi ile ilgili uyuşmazlığın sonuçlandırılması yönünden önem taşımaktadır.

Olayda, kurumlar vergisi tarhiyatı kesinleşmişse; borç veya kredi verme işlemi nedeniyle finansman hizmeti tesliminden dolayı katma değer vergisi de doğacağından kurumlar vergisi ile ilgili tarhiyatın akibetinin araştırılarak sonucuna göre katma değer vergisi uyuşmazlığı hakkında yeniden karar verilmesi ve bu yönden mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle bozma kararının gerekçesine katılmıyoruz.

XX - K A R Ş I O Y

Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Yedinci Dairesinin K:2001/4180 sayılı bozma kararındaki gerekçelerle bozulması gerektiği görüşüyle kararın gerekçesine katılmıyoruz.”

Özet: Davacı Şirketin Ortaklarına Verdiği Borç Para Karşılığında Faiz, Komisyon ve Kur Farkları Adı Altında Tahsil Ettiği Meblağın Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine Tabi Olması Nedeniyle Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Olmadığı²⁷²

“İstemin Özeti: Davacı şirket tarafından, cari hesap vasıtasıyla ortaklarına borç para verilmek suretiyle, finansman hizmeti sunulduğundan bahisle, 1999/Şubat dönemi için katma değer vergisi salınması ve vergi ziyayı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemi; olayda, ortaklar cari hesabının sürekli hareket halinde olduğu, verilen paralar ortağın üzerinde uzun süre kalmadığından, örtülü kazanç dağıtımından da söz edilemeyeceği; bu durumda, ortaklar cari hesabı aracılığıyla örtülü kazanç dağıtılmadığından, tarh ve ceza kesme işlemlerinde de yasal isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 26.3.2001 gün ve E:2000/810; K:2001/304 sayılı kararının; yapılan işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması ve duruşma yapılması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanununun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasınının 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmemeyerek işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirketin, ortaklarına borç para vererek finansman temini hizmetinde bulunduğundan bahisle, re'sen katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı ve vergi ziyayı cezası kesildiği; söz konusu işlemlerin, Vergi Mahkemesince, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal edildiği; davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce de, davacı Şirketin, ortaklarına sunmuş

²⁷² Danıştay 7. Dairesi'nin 15.04.2004 tarih ve E:2001/3134, K:2004/1040 sayılı Kararı.

olduğu finansman hizmetinin katma değer vergisine tabi olduğu iddiasıyla, bu kararın temyizen bozulmasının istenildiği anlaşılmıştır.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; 2279 sayılı Kanuna göre ikraz işleriyle uğraşanlarla, ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanların, bu Kanunun uygulanmasında banker sayılacakları hükme bağlanmış; 2279 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldıran 30.9.1983 gün ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3'üncü maddesinde de, devamlı ve mutad meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişilerin ikrazatçı sayılacakları açıklanmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (e) bendinde ise, banka ve sigorta muameleleri vergisinin kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda verilen düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden anlaşılacağı üzere; ivaz karşılığı ödünç para verme işini, devamlı ve mutad meslek halinde yapanların, 6802 sayılı Kanunun uygulanması bakımından banker sayılması gerekmektedir. Dairemizin süre gelen içtihadına göre ise, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi halleri, ikraz işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşıldığını göstermektedir. Bu bakımdan; ivaz karşılığı borç para verme işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşanların bu işten elde ettikleri kazancın, katma değer vergisine değil; banka ve sigorta muameleleri vergisine konu edilmesi, açıklanan hukuki durumun gereğidir.

Olayda; davacı Şirketin, cari hesap vasıtasıyla, ortaklarıyla para alış verişinde bulunduğu, bu işlemlerin de, vergilendirme döneminde, birden çok kez yinelandığı tartışmasızdır. Açıklanan şekilde sürdürülen işlemler, yukarıda tanımlanan anlamda, borç verme işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşılması olduğundan; davacı Şirketin, bu işlemler dolayısıyla, 6802 sayılı Kanunun uygulanması bakımından banker sayılması ve krediyi kullanan ortaklardan faiz, komisyon ve kur farkları adı altında tahsil ettiği meblağın bu Kanuna göre vergilendirilmesi zorunludur.

Bu itibarla, banka ve sigorta muameleleri vergisine konu olan anılan işlemlerin katma değer vergisine tabi tutulması, 3065 sayılı Kanunun 17'nci maddesinin, 4'üncü fıkrasının yukarıda açıklanan (e) bendi uyarınca olanaklı bulunmadığından; temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, sonucu itibarıyla yerinde görülen temyize konu kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte değildir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddine, 15.4.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.”

13.7.2. İlişkili Kişi Kavramı

5520 sayılı Kanununun 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında “**ilişkili kişi**” kavramı;

- kurumların kendi ortakları,
- ortakların 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 kurumlar ile
- ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları

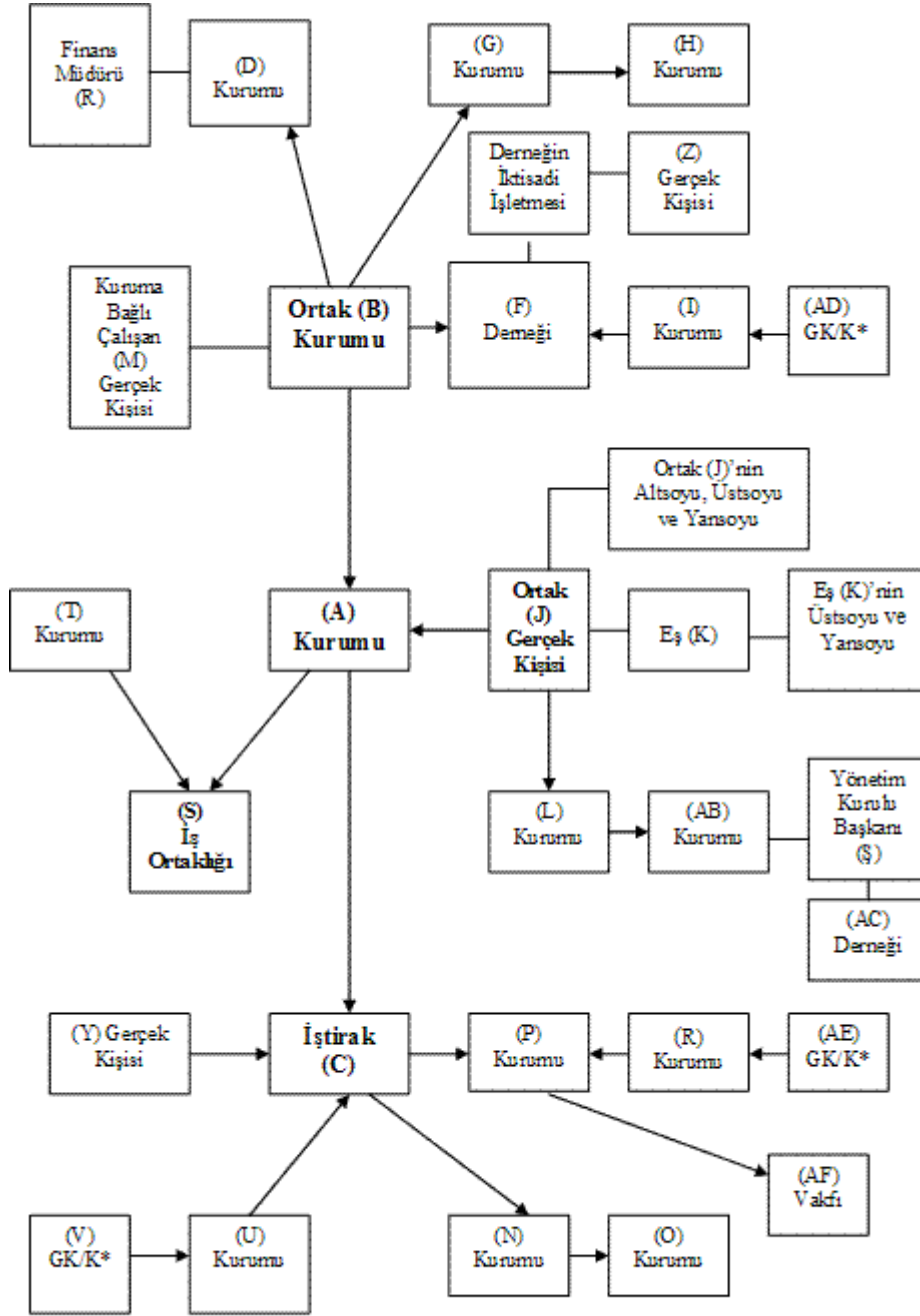
olarak tanımlanmıştır.

İlişkili kişi kavramı, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Tebliğde, bu kavramın çok geniş olarak ele alındığı dikkati çekmektedir. Aşağıda, ilişkili kişi kavramı, anılan tebliğde yapılan açıklamalar baz alınarak açıklanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamasına rağmen dernek ve vakıflar da kurumların ilişkili kişileri arasında olabilecektir.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, 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 sayılacaktır. Ancak, Bakanlar Kurulunca vergi cennetlerine ilişkin olarak henüz bir belirleme yapılmamıştır.

İlişkili kişi ifadesi aşağıdaki şemada gösterilmiştir. Bu şemanın tetkikinden de anlaşılacağı üzere, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği çok geniş kapsamlı bir ilişkili kişi tanımlaması yapmıştır. İlişkili kişinin tespitinde her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) Gerçek Kişisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,

- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) Kurumunun;

- İştirak (C),
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişisi,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişisi veya Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Görülebileceği üzere, kurum iştirakleri de ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesi tetkik edildiğinde, iştiraklerin ortakla ilişkili kişiler arasında sayılmadığı görülmektedir. 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ iştirakin, ortakla ilişkili kişi olabilmesini, Kanun'da yer alan "*kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum*" ifadesine dayandırmaktadır. Konu hakkında ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılacaktır.

13.7.2.1. Kurumların Kendi Ortakları

Tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanun'un 13. maddesi gereğince

ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Nitekim, KVK'nın 13. maddesinin 2 numaralı fıkrasında, kurumların kendi ortakları ilişkili kişi olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT. ile bu ortaklık ilişkisini bir adım daha öteye götürerek, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortaklarının da ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir.

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Oysa ki kitabımızın Örtülü Sermaye bölümünde açıklandığı üzere, örtülü sermayenin tespitinde İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık ilişkisinin doğması hali özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre, İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin % 10'undan azına sahip olan bir kişinin söz konusu şirkete borç vermesi nedeniyle, bu borç öz sermayenin 3 katından fazla olsa dahi, örtülü sermayeden bahsedilemeyecektir.

Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümler getiren 13. maddede bu yönde bir belirleme yapılmamış ve hatta TFYÖKD hk. GT.'de ortaklık ilişkisinde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemini olmadığı belirtilmiştir. Bu durumda İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin edinilmesi dolayısıyla bir kuruma %00001 oranında ortak olan gerçek kişi veya kurum o kurum ile ilişkili kişi sayılacaktır. Bu durumun ise uygulamada zorluklar yaratacağı aşikardır. Bu durumu önleyecek düzenlemelerin yapılmamış olması, finansal enstrümanların ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmelere yol açabilecektir.²⁷³

13.7.2.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

13.7.2.2.1. Kurumların İlgili Bulunduğu Gerçek Kişiler

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

13.7.2.2.2. Kurum Çalışanlarının Durumu

Kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin **sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi** içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan **ücret ödemelerinin değerlendirilmesi bakımından** ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen **istihdam ilişkisi dışındaki işlemler**, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

²⁷³ TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri, İSMMMO Yayınları, Yayın No:96, Aralık 2007, Sayfa:99.

Örneğin, bir kurum, ortaklarından birinin kardeşini ücretli olarak çalıştırmakta ise çalışan, ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir. Çünkü, bu durumda ilişki sadece istihdam ilişkisinden ibaret değildir. Çalışan ile kurum ortakları arasında kan bağı ilişkisi bulunmaktadır ve bu nedenle çalışan, ortakla ilişkili kişi sayılacak ve buna yapılan ödemeler emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir.

Ücretli olarak çalışanlara mal satışı yapılması durumunda da eğer mal satış işlemi uygulanan fiyatlar, aşağıda açıklanacak olan emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek fiyatlara uygun değilse transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olabilecektir. Bu durum ise uygulamada birçok soruna neden olabilecektir. Özellikle parakende ticaret ile uğraşan büyük işletmelerde birçok çalışan bulunmaktadır. Bunlara uygulanan fiyatların emsallere uygun fiyatlar olduğu iddia edilse bile bu tür işlemler için Transfer Fiyatlandırması Formu'nun düzenlenecek olması bu tür işletmeler açısından büyük bir yük oluşturacaktır.

13.7.2.2.3. Kurumların İlgili Bulunduğu Kurumlar

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

13.7.2.2.4. Kurum Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.

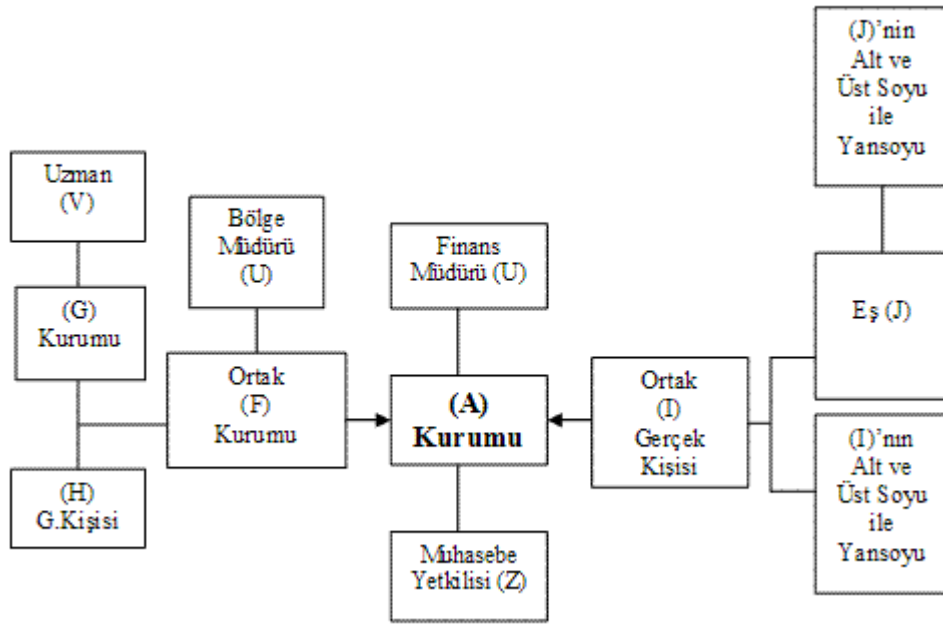
Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Bu örnek aynen 1 seri numaralı TFYÇKD hk. GT.'de yer alan bir örnektir ve bizlere ilişkili kişi kavramının ne kadar geniş yorumlandığını açık olarak göstermektedir. Ekonomik ve sosyal yakın ilişkide bulunan kişilerin ortakla ilişkili kişi sayılması son derece sakıncalı sonuçlar doğurabilecek ve subjektif değerlendirmelere neden olabilecektir. Bu kadar önemli bir konuda belirlemeler yapılırken "ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişki" gibi göreceli bir kavrama yer verilmesi bu konudaki ciddiyetsizliğin bir göstergesidir.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

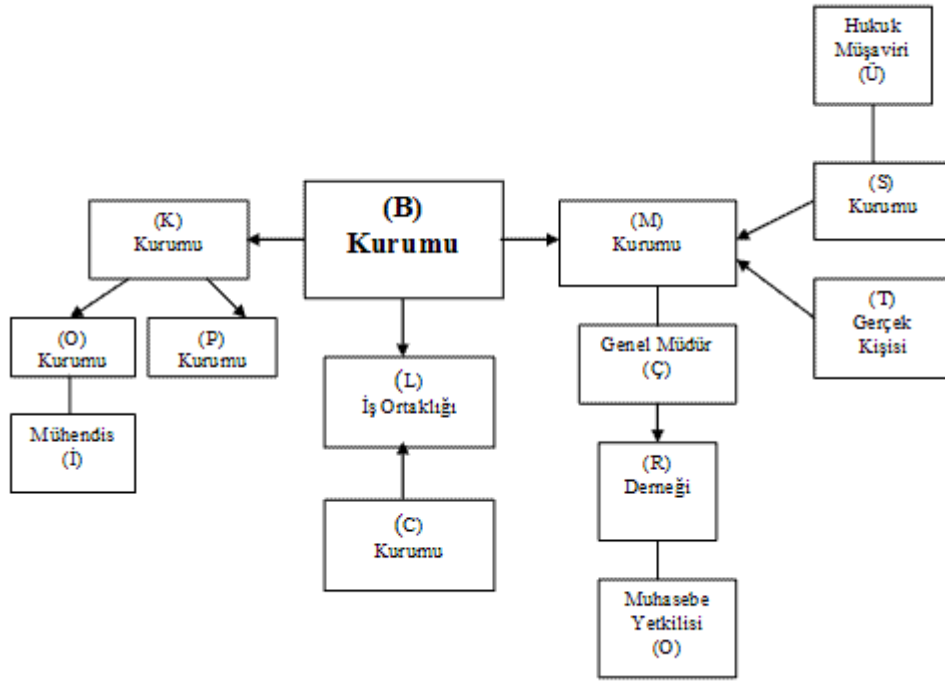
Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.



(A) Kurumunun;

- Ortak (F) Kurumu,
- Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J),
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans Müdürü (T),
- Muhasebe Yetkilisi (Z)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.



(B) Kurumunun;

- İştiraki (K) Kurumu,
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,
- (O) Kurumunda çalışan Mühendis (İ),
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- İştiraki (M) Kurumu,
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- (M) Kurumunun Genel Müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

13.7.2.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Yukarıdaki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Diğer taraftan, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Örneğin, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir. Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.

13.7.2.3.1. Bayilik İlişkisi

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde **sadece bayilik ilişkisinin bulunması** durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar **bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından** ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

Görüüleceği üzere, 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT., bazı şartlarla, bayilerin, ilişkili kişi sayılmayacağını belirtmiştir. Buna göre;

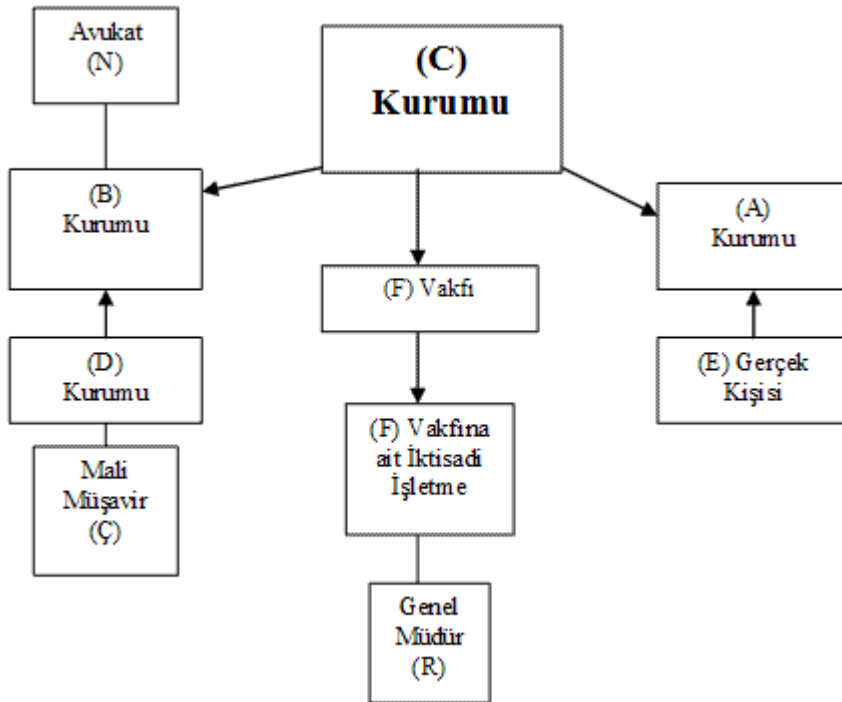
- İlişkinin sadece bayilikten ibaret olması gerekmektedir. Örneğin bir kurumun ana bayisi, kurum ortaklarından birinin kardeşi ise bu ana bayi, ilişkili kişi sayılacaktır.
- İşlemlerin, bayiliğe ilişkin mal veya hizmetler ile sınırlı olması gerekmektedir. Örneğin bir cep telefonu bayiinin, ana kurum ile yaptığı ödünç para alınması veya verilmesi işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

Ancak, bayilik ilişkisi açısından yapılan bu olumlu düzenleme, daha sonra çıkarılan 2 seri numaralı TFYÖKD hk. GT. ile daraltılmış ve bayilerin ilişkili kişi sayılmayacağı, ancak, distribütörlerin ilişkili kişi olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Konuya ilişkin olarak, söz konusu Tebliğde yapılan açıklama aynen aşağıdaki gibidir.

*“Örneğin; Almanya’da bulunan (A) şirketi Türkiye’de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye’ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. **(A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.** Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye’de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye’de yirmibir ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, **(B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.**”*

Bayilik ve distribütörlük kavramları Türk Hukuk Sisteminde net olarak tanımlanmış kavramlar değildir. Ancak, tebliğ, açıklamasını ana dağıtıcı – alt dağıtıcı olarak algılamak ve ana dağıtıcıları ilişkili kişi olarak değerlendirip, alt dağıtıcıları bu kapsamda değerlendirmemek yerinde olacaktır.

Öte yandan, bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi, kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması durumunda da mümkün bulunmaktadır.



(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu,
- (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),
- İştiraki (B) Kurumunun diğer ortağı (D) Kurumu,
- (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (Ç),
- İştiraki (A) Kurumu,
- İştiraki (A) Kurumunun ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

13.7.2.3.2. Ortakların Eşleri

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla aralarında yasal evlilik bağı olmayan kişiler ortakla ilişkili sayılmayacaktır. Ancak, bilindiği üzere evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı sona ermemektedir. Bu durumda, **boşanmış eşler birbirleri ile ilişkili kişi sayılmayacaklar, ancak, kayın hısımlığının sona ermemesi nedeniyle örneğin, boşanmış eşin babası ortakla ilişkili kişi sayılacaktır.**

13.7.2.3.3. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır. Dolayısıyla, yukarıda belirtildiği gibi, evlilik bağı ortadan kalksa bile ortağın kayınbiraderi, kayınbabası vb. ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye devam edecektir.

Evlat Edinilen Çocuklar Ortakla İlişkili Kişi Sayılır mı?

Bu noktada akıllara evlat edinilen çocukların ortakla ilişkili kişi sayılıp sayılmayacağı sorusu gelmektedir. Vergi kanunlarında "çocuk" tabiri açıklanmamıştır. Aslında bu tabirin vergi kanunlarında açıklanmasını beklemek te yersizdir. Konuya ilişkin düzenlemeler Medeni Kanun'da yapılmıştır ve evlat edinilenler de çocuk olarak değerlendirilmiştir. Bu durumda, evlat edinilen çocuklar da ortakla ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

13.7.2.4. Vergi Cennetlerine Yönelik Olarak Yapılan Düzenleme

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, ilişkili kişi kavramı tanımlandıktan sonra vergi cennetlerinde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, anılan fıkrada özetle; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp

sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin, kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle bu şekilde belirlenen ülke veya bölgelerde bulunan tüm kişilerle yapılan işlemler, madde metninde yer alan diğer şartların mevcut olması koşuluyla transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecektir.

Söz konusu düzenleme, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelere transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımlarının önlenmesi amacıyla yapılmıştır.

Dolayısıyla Bakanlar Kurulunca vergi cenneti olarak ilan edilen ülke veya bölgelerde bulunan kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunulursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Henüz vergi cennetlerinin tespitine yönelik olarak yayımlanmış bir Bakanlar Kurulu Kararı bulunmamaktadır. Ancak, Bakanlar Kurulu'nun konuya ilişkin olarak OECD düzenlemelerinin dikkate alınması ve OECD'nin "kara liste"sinin esas alınması beklenmektedir.

Bilindiği gibi OECD kara parayla mücadele konusunda kendisiyle işbirliğine yanaşmayan 35 ada ülkesini "kara para cennetleri" olarak ilan etmişti. OECD, uluslararası vergi standartlarına uymayarak şeffaflık politikasına geçmeyen, gerektiğinde hesap sahiplerini açıklamaya yanaşmayan 35 ülkeyi altı yıl önce "Vergi Kaçırarak İçin Kullanılan Ülkeler" adıyla yayımlamıştı. "Kara para cenneti" adalar olarak da bilinen bu ülkeler, ilk kez bir vergi yaptırımına tabi olarak Türk vergi ve hukuk sisteminde de yerini alacaktır.

OECD'nin Kara Listesinde Yer Alan Ülkeler

OECD'nin kara listesindeki ülkeler şöyle: Anguila, Andorra, Antigua, Aruba, Bahama, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virgin, Channel, Guernsey, Sark ve Alderney, Cook, Dominik, Cebelitarık, Grenada, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldive, Marshall, Monaco, Montserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, St. Kitts ve Nevis, St. Lucia, St. Vincent, Seyşeller, Tonga, Turks ve Caicos, ABD Virgin, Vanuatu.

Bunların yanısıra, karapara ve vergi cenneti olarak bilinen Bermuda, Cayman adaları, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, Mauritius ve San Marino, listenin yayımlanmasından iki hafta önce OECD ile işbirliği yapacaklarının taahhüt ederek, listeye girmekten kurtulmuştu.

13.7.3. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesinin genel tanımı, OECD Vergi Anlaşma Modeli'nin 9. maddesinin 1. paragrafında yer almaktadır. Bu tanım, OECD üyesi ülkelerin ve gittikçe artan sayıda OECD dışındaki üyelerin de başvurduğu çift taraflı vergisel

çözümler getirme işlevini yürütmektedir. Anılan 9. maddenin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

“İki bağlı kuruluş arasında ticari ve mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasında yapılandan farklıysa, karlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı kara bağılı olarak vergileme de uygun biçimde gerçekleşmeyebilir.”

Bağımsız kuruluşların karşılaştırılabilir işlem ve koşulları referans alınarak düzeltilmiş karın emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesindeki yaklaşım, uluslararası şirketler grubunun bir üyesinin birleştirilmiş tek bir işin ayrılmaz parçası olarak değerlendirilmesinden ziyade, grubun bağımsız varlığı olarak göz önüne alınması olmalıdır. Çünkü ayrı varlık yaklaşımı, uluslararası şirketler grubunun üyelerini sanki bağımsız varlıklar gibi değerlendirmekte ve aralarındaki iş ilişkilerini bu çerçevede göz önüne almaktadır.²⁷⁴

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 13. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen ya da kısmen transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkra hükmünden de anlaşılacağı üzere kurumlarca gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtım işlemi olarak değerlendirilebilmesi için alım-satım konu mal veya hizmetin bedelinin ya da fiyatının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında “emsallere uygunluk ilkesi”nin tanımı, OECD’nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” esas alınmak suretiyle “*emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder*” şeklinde yapılmıştır. Başka bir deyişle emsallere uygunluk ilkesi, kurumların ilişkili kişiler ile yapmış oldukları alım-satım işlemlerinde geçerli olan bedel veya fiyatın, ilişkili olmayan kişilerle gerçekleştirilen aynı mahiyetteki işlemlerde geçerli olan bedel veya fiyat ile aynı olması anlamına gelmektedir. Buna bağlı olarak emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu 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 ifade etmekte olup, bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

²⁷⁴ KAPUSUZUĞLU, Tuncay; Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, 2003, Sayfa:167.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

13.7.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımına konu olan işlemdeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde;

- karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler,
- işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile
- kurumların iş stratejileri

dikkate alınacaktır.

Örnek 1:

Tam mükellef (B) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili şirketi (C)'ye ve ilişkili olmayan (D) ve (E) şirketlerine pamuk satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün taşıma masrafları (B) Kurumunca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan şirketler söz konusu ürünü doğrudan (B) Kurumundan almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında başka bir farklılık tespit edilememiştir. (B) Kurumunun ilişkili şirketi (C)'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılığın düzeltimi yapıldıktan sonra tespit edilecektir.

Örnek 2 :

İki dağıtıcı şirket, aynı marka altında aynı piyasada aynı ürünü satmaktadır. Dağıtıcı (A) firması sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. Dağıtıcı (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamakta, dolayısıyla kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan, söz konusu malı (B) firmasına göre daha yüksek bir brüt satış kârı ile satmaktadır. (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları, söz konusu farklılığı dikkate alan bir düzeltme yapılmadığı sürece karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır.

Örnek 3:

Tam mükellef (B) Kurumu tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin olarak satıldığı durumda, ödeme koşullarındaki bu farklılık dikkate alınarak yapılacak düzeltim sonucu iki işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Aşağıda (a) ve (b) bölümünde yer alan unsurların ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırılmasında, söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

a) Mal veya hizmetlerin nitelikleri: Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mal ve hizmetlerin transferinde malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıkların transferinde ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır.

Örneğin; bilinen bir marka ile üretim yapan bir kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip bir ürünü üreten kuruluşun fiyatı "marka" özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

b) İşlev analizi: İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

Mükellefler ve vergi idaresi tarafından kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve

geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilecektir.

İşlev analizi, ayrıca kullanılan kaynakların da (fabrika ve tesis gibi kullanılan varlıklar, kullanılan gayri maddi varlıklar vb.) göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

Bu çerçevede, analize tabi tutulan tarafın gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla ve kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski, kredi riski örnek olarak verilebilir.

Karşılaştırmalarında işlev analizinin dikkate alınması ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilebilir.

Bir Türk firması ürünlerini Avrupa'daki müşterilerine vergi cennetinde bulunan bir yan kuruluşu vasıtasıyla satmaktadır. Firma ilişkili şirketine olan bu satışları ilişkisiz şirketlere olan satış fiyatlarıyla aynıdır. Yani iç emsaller örtüşmektedir. Vergi cennetindeki ilişkili distribütör çok fazla bir şey yapmamaktadır, müşterilerle olan ilişkiler, pazarlıklar vs. Türkiye'deki firma tarafından yapılmaktadır. Yani vergi cennetindeki firmanın herhangi bir işlevi olmadığı halde büyük miktarda karlar elde etmektedir. Bu duruma vergi idaresinin itiraz etmesi gerekiyor. Ancak, Türkiye'deki firma da şunu iddia edecek: Biz fiyatlarımızı emsallere uygun olarak belirledik, ilişkisiz distribütörlere hangi fiyattan satış yapıyorsak vergi cennetindeki ilişkili distribütörümüze de aynı fiyattan satış yapıyoruz. Dolayısıyla fiyatımızı emsallere uygun olarak belirliyoruz.

Ancak, bu durumda açılacak davayı vergi idaresinin kazanması muhtemeldir. Çünkü firma işlev analizini dikkate almadan emsal fiyat tespiti yapıyor. Burada uygulanan emsal fiyat güvenilir değildir. Çünkü yapılan satışlarda Türk firmasının gösterdiği faaliyet farklıdır. 3. şahıs konumundaki distribütörlere sattığında firma hiçbir şey yapmıyor. Vergi cennetindeki ilişkili firmaya sattığında onun kime, nasıl, hangi koşullarda satacağını geliştirmiş oluyor. İlişkisiz distribütörler bu malları alıp sattıklarında satın alma bedelinden başka bu malları satışa hazırlarken de bir maliyete katlanmaktadırlar. İlişkisiz distribütör harcadığı her bir birim için iki birim kazanmaktadır. O halde ilişkili kişi de aynı oranda kazanmalıdır. Yani bir birim harcamışsa iki birim kazanmalıdır. İlişkili kişi veya ilişkisiz kişi her ikisi de aynı fiyata

alıp satmış olsa da satışa sunumda yaptıkları harcama tutarları esas alınmalı ve kar buna tespit edilmelidir.

c) Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olmasına ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olmasına dikkat etmek gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi ve zamanı vb. sayılabilir.

Örneğin; Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 YTL'ye satılan bir ürün, Türkiye'deki ilişkisiz kuruma 150 YTL'ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

d) İş stratejileri: İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

13.7.3.2. Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade, birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da söz konusu olabilmektedir.

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef **bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir.** Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsal fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini

kullanması sonucu 10, 40 ve 75 olmak üzere üç emsal fiyat bulunduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, transfer fiyatı söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir. Burada en makul olan ölçünün tespitinin nasıl yapılacağı belirsizdir. Dolayısıyla mükelleflerin kendi lehlerine olan ölçüyü kullanabilecekleri gibi bir anlam ortaya çıkmaktadır.

13.7.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedel Tespit Yöntemleri

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.

Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

Dolayısıyla mükellefler aşağıdaki yöntemleri uygulayabilirler.

A. GELENEKSEL YÖNTEMLER

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
2. Maliyet Artı Yöntemi
3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

B. DİĞER YÖNTEMLER

1. Kar Bölüşüm Yöntemi
2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

C. MÜKELLEFİN KENDİ BELİRLEYECEĞİ YÖNTEM

Ayrıca, emsallere uygun fiyat veya bedel tespitinde hangi yöntemi uygulayacağı konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşarak yöntem belirleme hakkı da bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının başarıyla uygulanması tamamen uygun emsal bulunmasına bağlıdır. Önce iç emsal, sonra dış emsal araştırılacak, bulunamazsa yabancı emsallere başvurulması zorunlu olacaktır. Emsal olarak kullanılan kontrol

dışı işlemlerle incelenen kontrol altındaki işlemlerin içinde bulunduğu şartlar birbirinden farklı ise ve bu farklılıklar karşılaştırma konusu unsurlar üzerinde maddi etkide bulunuyorsa, bu farklılıkların giderilmesi gerekecektir.²⁷⁵

Gerek emsal araştırması ve gerekse düzeltme yapılması, hiçte kolay işlemler değildir. Nitekim, bu yöntemi öneren OECD de bunun tersini savunmamaktadır. OECD, Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin 1.12. ayırımında: *“Gerek vergi idareleri gerekse mükellefler, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışında yeterli düzeyde bilgi toplamak konusunda zorlanabilmektedirler... Erişilebilen bilgiler yetersiz olabilir ve yoruma müsait olmayabilir; diğer bilgilere erişim olduğunda ise bilgi temini, tarafların coğrafi olarak birbirlerinden uzak olmaları nedeniyle ya da bu bilgileri temin edecek taraflar nedeniyle güç olabilir. ... **Şu hususun unutulmaması gerekir; Transfer Fiyatlandırması kesin bir bilim değildir ve gerek vergi idaresi, gerekse mükellefler açısından muhakeme yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.**”* denilerek, Transfer Fiyatlandırmasının ne kadar kişisel yargılara dayalı olduğuna dikkati çekmektedir.²⁷⁶

13.7.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu ve kontrol dışı işlemlerde ise satışların FOB fiyattan benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsaline uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. 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, bu

²⁷⁵ ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu, Yaklaşım Dergisi, Sayı:187, Temmuz, 2008, Sayfa:40.

²⁷⁶ ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu, Yaklaşım Dergisi, Sayı:187, Temmuz, 2008, Sayfa:40.

yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir.

Örnek 1:

- Türkiye'de yerleşik (A) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (B)'ye ve ilişkili olmayan (C)'ye bilgisayar satmaktadır.

Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle mevcut farklılıkların düzeltme yapılarak giderilmesi şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsale uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

- Türkiye'de yerleşik (D) Kurumunun Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (E)'ye satışı dışında aynı ürüne ilişkin ilişkisiz firmalara satışı bulunmamakta olup, Türkiye'de aynı sektörde faaliyet gösteren (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürünü ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

Ürüne ilişkin iç emsalin mevcut olmaması nedeniyle, karşılaştırılabilirlik analizinin yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu, emsal fiyatın tespitinde Türkiye'de bulunan (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürüne ilişkin işlemlerindeki fiyat yani dış emsaller kullanılabilir.

- Türkiye'de yerleşik (F) Kurumu, Türkiye'de ilişkisiz kuruma satışı dışında ayrıca, Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (G)'ye de bilgisayar satmaktadır. Dolayısıyla, aynı ürün hem Türkiye'deki ilişkisiz kuruma, hem de Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (G)'ye satılmaktadır.

Aşağıda belirtilen her bir seçenek için karşılaştırılabilirlik analizinin yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu belirlenen fiyat, emsallere uygun fiyat olacaktır.

- (F) Kurumunun Almanya'daki ilişkisiz şirketlere de satışı varsa bu satışta uyguladığı fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- (F) Kurumunun Almanya dışında ancak benzer yapıdaki başka bir ülkedeki ilişkisiz şirketlere satışında uyguladığı fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- (F) Kurumunun ürettiği aynı niteliğe sahip ürünü üreten ve Almanya'daki ilişkisiz şirketlere satan Türkiye'deki başka bir kurumun fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Yukarıda belirtilen üç seçeneğin de uygulanamaması durumunda, karşılaştırılabilirlik analiziyle ortaya çıkan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla iç

emsal yani Türkiye'de yerleşik (F) Kurumunun yine Türkiye'de bulunan ilişkisiz kuruma satış fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanılabilecektir.

- Türkiye'de yerleşik (K) Kurumu Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (L)'ye bilgisayar satmakta olup, aynı ürüne ilişkin Türkiye'de ve Almanya'daki ilişkisiz firmalara satışı bulunmadığı gibi, Türkiye'de bulunan başka bir kurumun da benzer bir ürünü yurt dışına satmadığı tespit edilmiştir. Ancak, Almanya'daki ilişkili (L) Kurumunun benzer niteliklere sahip bilgisayarı İtalya'daki ilişkisiz firmalardan da aldığı bilinmektedir.

Bu durumda, karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda farklılıkların büyük olmaması ve düzeltimlerle giderilmesinin mümkün olması şartıyla İtalya'daki şirketin uyguladığı fiyat emsallere uygun fiyat tespitinde kullanılabileceği gibi, Almanya'daki ilişkisiz şirketlerin aynı nitelikteki ürüne uyguladıkları fiyat da gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla kullanılabilecektir.

- Çin'de yerleşik (M) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (S)'ye bilgisayar satmaktadır. (M) Kurumunun ilişkisiz şirketlere ülke içinde ve ülke dışında herhangi bir satışı olmadığı, ancak yine Çin'de yerleşik (P) ve (R) Kurumlarının Türkiye'deki ilişkisiz kişilere aynı özelliklere sahip bilgisayar sattığı tespit edilmiştir.

(M) Kurumunun, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumuna satışları ile ilgili olarak uygulayacağı iç emsal bulunmadığı için (P) ve (R) Kurumlarının Türkiye'deki ilişkisiz kişilere yapmış olduğu satışların dış emsal olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla emsallere uygun fiyatın tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilecektir.

Örnek 2:

Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu, çelik sanayiinde kullanılmak üzere ürettiği makineleri sadece Almanya'da ilişkili olduğu (B) Kurumuna; diğer taraftan, benzer nitelikteki makinelerin üreticisi olan Türkiye'de tam mükellef (C) Kurumu da söz konusu makineleri yine Almanya'da yerleşik ilişkisiz (D) Kurumuna satmaktadır.

Söz konusu ürünün, hem (A) hem de (C) Kurumu tarafından aynı ülkede bulunan ilişkili (B) ve ilişkisiz (D) Kurumlarınca ithal edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Bu örnekte (A) ve (B) Kurumları arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte bir işlem bulunmadığından dolayı, (C) ve (D) arasında uygulanan fiyat olan dış emsal kullanılabilecektir.

Örnek 3:

Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) Kurumunun yaptığı işlemler aşağıda verilmiştir:

Yıllık olarak ürettiği 10.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 25'ini İngiltere'de yerleşik ilişkili (B) Kurumuna, % 30'unu da Fransa'da yerleşik ilişkili (C) Kurumuna ton başına 1.000 YTL'den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır.

Kalan ürünü (% 45) ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 1.500 YTL'den üç aylık vade ile satmaktadır.

(A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere yapılan satışlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak, (A) Kurumunun gerek yurt dışındaki ilişkili şirketler (B) ve (C), gerekse yurt içindeki ilişkisiz şirketlerle arasındaki işlemlerde karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup, pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira İngiltere, Fransa ve Türkiye'nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca, söz konusu olayda satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyat ya da bedeli etkilediğinden işlem düzeltimi gerekmektedir. Yapılan işlem düzeltimi sonucu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkündür.

Örnek 4:

Merkezi İstanbul'da bulunan ve otomotiv, gıda, tekstil ve inşaat alanlarında faaliyetleri bulunan (A) Holding Şirketinin Almanya'da 1, Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Bursa'da bulunan (B) şirketine üretilen iplik, İzmir'de bulunan (İ) şirketine ve Almanya'da bulunan (C) şirketine satılmaktadır.

(A) Holding Şirketi bünyesinde bu ürüne ilişkin olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki iplik satışına ilişkin olarak kullanılacak emsallere uygun fiyatın tespitinde, iç emsal olmadığından dış emsal araştırılmalıdır. Yapılan araştırmalar sonucu Türkiye'de (A) Kurumu ile ilişkisi bulunmayan bir şirketin ilişkili firmalarına aynı ürünü sattığı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem de ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinden dış emsal olarak kabul edilemeyecektir. Örneğimizde ancak dış emsalin bulunması şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir.

Örnek 5:

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin aynı anda, üretim ve dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleştiği varsayımı altında, bağımsız bir kurum, ilişkili iki kurum arasında satılan kahve ile aynı çeşit, miktar ve kalitede markasız Kolombiya kahvesi satmaktadır. Bulunabilen tek kontrol dışı işlem markasız Brezilya kahvesi ise, kahveler arasındaki farklılığın fiyat üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin, kahve çekirdeğinin menşeinin açık piyasa koşullarında ek prim yaratıp yaratmadığı ya da iskontoya yol açıp açmadığı araştırılmalıdır. Bu tür bilgiler mal piyasasından elde edilebilir ya da satıcı fiyatlarından çıkarılabilir. Eğer bu farklılık fiyat üzerinde önemli bir etkide bulunuyorsa, bazı düzeltmeler yapmak uygun olacaktır. Makul ve doğru bir düzeltme yapılamaz ise, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği azalacaktır.

Örnek 6 :

Türkiye'de tam mükellef (A) Kurumu, dolaylı ortağı olan (B) Kurumuna faizsiz olarak 5 milyon YTL borç para vermiş olup, dönem boyunca (X) Bankasına olan

borçlarına ise yıllık % 20 faiz ödemiştir. Örneğimizde örtülü sermaye yönünden yapılacak değerlendirme ihmal edilmektedir.

Söz konusu şirket dolaylı ortağına faizsiz olarak para kullandırmak suretiyle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem yaptığından, ilişkili kişiler arasındaki bu işlemde emsallere uygun bedelin tespiti yapılmalıdır.

Örnek 7 :

Türkiye'de tam mükellef olan (X) Bankası ile söz konusu banka personeli Bay (A)'nın 19/07/2007 tarihinde yaptığı 6 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme tutarı	: 1.000.000 USD
Vade	: 6 Ay
İşlem anındaki spot kur	: 1,2500
Forward kur	: 1,2600
Vadede spot kur	: 1,3500

Bay (A) altı ayın sonunda 1,2600 kur üzerinden 1.000.000 USD karşılığında 1.260.000 YTL ödeyecektir. Ancak, yapılan incelemeler sonucu ilgili bankanın 25/07/2007 tarihinde ilişkili kişi kapsamında olmayan Bayan (B) ile yaptığı aynı vadeli forward USD alım sözleşmesindeki forward kurunun 1,3400 olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 8 :

(A) Tekstil A.Ş. bir örme makinesini borçlanarak satın alma ya da kiralama seçenekleriyle karşı karşıyadır. Makinenin fiyatı 300.000 YTL olup, (A) Tekstil A.Ş. söz konusu makineyi grup şirketi olan (B) Leasing Şirketinden kiralama yoluna gitmiş ve her yılın sonunda eşit kira ödemesi ile 5 yıllığına sözleşme imzalamıştır. Sözleşme faiz oranı % 10'dur.

Ancak, yapılan incelemelerde benzeri makineleri kiralayan leasing şirketlerinin bu türden kiralamalarda % 15 faiz oranı uyguladığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

13.7.4.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Brüt kar oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\text{Satışlar} - \text{Maliyet} = \text{Brüt kâr oranı}$$

Maliyet

Kurumların maliyetleri belirlenirken; ürünün veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan harcamalar, dolaylı harcamalar, üretim süreciyle ilgili olmakla birlikte belirli ürün veya hizmetler için yapılan ortak harcamalar ve faaliyet giderleri dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede, maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır. Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetlerin çeşidi ve seviyesi arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak ayarlamaların yapılabilir olması gerekmektedir. Maliyet bazının az ya da çok olması elde edilecek kâr marjını etkileyeceğinden maliyetlerin tespiti kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerde aynı olmalıdır. Dolayısıyla, kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun ayarlamalar yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde ve fason imalatlarda uygulama alanı bulmaktadır.

Örnek 1:

Hollanda'da yerleşik (A) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili (B) Kurumuna otomobil lastiği satmaktadır. (A) Kurumunun Türkiye'de bulunan ilişkisiz şirketlerle benzeri ürün alım veya satım işlemi yapmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç emsal bulunmamaktadır.

Türkiye'de bulunan ve ilişkili olmayan (C), (D) ve (E) Kurumları ise benzer özelliklere sahip otomobil lastiklerini hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki bağımsız şirketlere ortalama % 10 kâr marjıyla satmaktadır. Örneğimizde, dış emsal olarak kabul edilecek bu işleme ilişkin kâr marjı kullanılacaktır.

(A) Kurumunun lastik başına maliyet bedeli 100 YTL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeline % 10 kâr marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan ($100 \times 1.10 =$) 110 YTL (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

Örnek 2:

Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır.

(A) Kurumu çantaları Romanya'da bulunan iştiraki (B)'ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 YTL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye'deki tam mükellef (C) ve (D)'nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa'daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir.

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 YTL olduğu varsayımı altında, 45 YTL ($50 \text{ YTL} - 5 \text{ YTL} =$) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 YTL olarak belirlenecektir.

Örnek 3:

Türkiye'de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye'de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderları % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10'dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 YTL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 YTL/birimdir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)'ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının

düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

Örnek 4:

(A) firması, toptan satışı yapılan saatler için zamanlama mekanizması üretmekte olup, bu ürününü yurt dışındaki ilişkili kuruluşu (B)'ye satmaktadır. (A) firması, bu faaliyetinden % 5 oranında brüt kâr elde etmektedir. (X), (Y) ve (Z) firmaları, (A) firması ile aynı pazarda, aynı nitelikte zamanlama mekanizması üreten ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan diğer firmalardır. (X), (Y) ve (Z) firmaları, ürettikleri ürünlerini yurt dışındaki, kendileri ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan diğer yabancı firmalara satmaktadır. (X), (Y) ve (Z), bu faaliyetlerinden % 3 - 5 oranlarında brüt kâr elde etmektedir. (A) firması, yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet giderleri olarak izlemekte, dolayısıyla üretilen malın maliyeti ile ilişkilendirmemektedir. (X), (Y) ve (Z) firmalarında ise üretilen malın maliyetleri içinde yönetim, denetim ve genel giderler de yer almaktadır. Bu durumda, maliyet artı yönteminin uygulanmasında, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından brüt kâr oranları düzeltim tabi tutulmak zorundadır.

Örnek 5:

(Y) çok uluslu şirketinin ortaklarından (A) ile aynı çok uluslu şirketin ortağı (B), (X) ürününün geliştirilmesi amacıyla gerekli olan araştırma faaliyetleri için 500.000 YTL karşılığında anlaşmıştır. Araştırmanın başarısızlığı ile ilgili tüm riskler (B) Kurumu tarafından üstlenilmiştir. (A) Kurumu, aynı zamanda araştırma dolayısıyla geliştirilen bütün gayri maddi varlıkların yanı sıra araştırma sonucunda elde edilecek kâra da sahip olacaktır. Ancak, yapılan inceleme sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (C) firmasının ilişkili olmayan (D) firmasına aynı hizmeti 550.000 YTL'den sağladığı ve (C) firmasının hizmet maliyetinin 500.000 YTL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, (C) ile (D) arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınan işlemde brüt kârın % 10 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, aynı çok uluslu şirket ortaklarından (A) ve (B) arasında gerçekleşen işleme ait emsal fiyatın 550.000 YTL olması gerekir. İlişkili tarafların üzerinde mutabık kaldıkları bütün araştırma maliyetleri telafi edilmek durumundadır. Böyle bir işlemde maliyet artı yöntemi uygulanabilir.

Örnek 6 :

(S) Sigortacılık A.Ş. ilişkili kuruluşu olan (U) bankasının yurt çapındaki her bir şubesini 10.000 YTL karşılığında yangın, deprem ve hırsızlık için sigortalamaktadır. Ancak, yapılan incelemeler sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (O) sigorta şirketinin ilişkili olmayan (R) bankasının şubelerinden her birini 12.000 YTL'ye sigorta yaptığı ve (O) firmasının hizmet maliyetinin 10.000 YTL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, ilişkisiz şirketler arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınabilecek işlemde brüt kârın % 20 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, (S) Sigortacılık A.Ş. ile ilişkili (U) bankası arasında gerçekleşen işleme ait emsallere uygun fiyatın 12.000 YTL olması gerekmektedir.

13.7.4.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır:

$$\text{Yeniden satış fiyatı} = \frac{\text{Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel}}{1 + \text{Brüt satış kâr oranı}}$$

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) daha sonra yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak ve kullanılan varlıklar ile üstlenilen riskler göz önüne alınarak gerçekleştirilen işlevlerin ışığında uygun bir kâr elde edecek biçimde belirlendiği makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Diğer bir ifadeyle, buradaki makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamaları faaliyet giderleri ya da satışların maliyeti içinde gösterilebilir. Ancak, söz konusu harcamaların işlemlerin birinde faaliyet giderleri, diğerinde satışların maliyeti içinde yer alması durumunda düzeltme yapılması şartıyla, bu iki işlemin karşılaştırılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsal bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

Örnek 1:

Türkiye'de tam mükellef (A) Kurumu, Yunanistan'da bulunan ana şirketi adına Türkiye'de küçük ev aletleri pazarlamaktadır. (B) Kurumu ise Türkiye'de ilişkisiz bir

şirket olarak söz konusu ana şirket ile ticaret yapmakta ve benzer ürünleri aynı şekilde pazarlamaktadır. Üründeki küçük farklılıklar dışında kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki farklılık aşağıda belirtilmiştir:

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti risklerini üstlenirken, ilişkili (A) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti riskini üstlenmemektedir.

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumuna reklam ve pazarlama malzemelerini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcamalarına katlanmaktadır.

Örneğimizde, küçük ev aletleri piyasası Türkiye ve Yunanistan'da aynıdır. (B) Kurumu sattığı küçük ev aletlerinin net satışlar tutarının % 10'u kadar komisyon almaktadır. Buna göre, Yunanistan'da bulunan ana şirket ile (A) Kurumu arasındaki emsal fiyat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

(A) Kurumunca ilişkisiz kişilere satış fiyatı		3.000
Emsal satış komisyonu		% 10
Emsallere Uygun Fiyat [3000/(1+0,10)]		2.727
İşlev ve risk farklılıklarının düzeltimi (-)		30
Reklam ve pazarlama maliyetleri	0	
Garanti maliyetleri	0	
Emsal Fiyat		2.697

Örnek 2:

İtalya'da bulunan (A) şirketi, Türkiye'deki ilişkili şirketi (B)'ye otomobil satmakta olup, işleme ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir:

- (B) şirketi, (A) şirketinin Türkiye'deki tek dağıtıcısı konumundadır.
- Söz konusu otomobillerin Türkiye'deki satış fiyatı 50.000 YTL'dir.
- Türkiye'de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10'dur. Bu kâr marjına dağıtıcı tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir.
- Türkiye'deki dağıtıcı (B)'nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 YTL olduğu belirlenmiştir.

(A) şirketinin (B) şirketine uygulayacağı transfer fiyatı, (B) şirketinin yeniden satış fiyatından kâr marjı ile reklam ve garanti hizmetlerine ilişkin maliyetlerinin düşülmesi sonucu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$[50.000/(1+ 0.10)] - 2.000 = 43.455 \text{ YTL}$$

Kurumların ilişkili şirketten aldığı mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz kişilere sattığı durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatı, ilişkisiz kişilere yapıldığı varsayılan satış fiyatından uygun bir kâr marjı ve gerekli ayarlamalar düşüldükten sonra tespit edilecektir.

Örnek 3:

(B) firması, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye'deki ilişkili kuruluşu olup, yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

- (B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.

- (B) firması, söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 YTL/adet'ten satmaktadır.

- (A) firması, ayrıca daha düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye'de kendisi ve (B) firması ile hiç bir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır.

- (B) firması ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış kârı % 10'dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak, iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın, kâr oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. (B) ve (C) firmalarının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır.

(B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır:

$$[3.150/(1+ 0,10)] = 2.864 \text{ YTL}$$

13.7.4.4. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

a) Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,

b) Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,

c) İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,

d) Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle

karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kâr gözönünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsal bedel prensibine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bileşik kâr; ilk olarak işlemlerin tümünden kaynaklanan toplam kâr ve ikinci olarak taraflardan birine ait olduğu kolaylıkla belirlenemeyecek olan, örneğin yüksek değerli, özgün gayri maddi varlıktan kaynaklanmış artık kârdır.

Her bir işletmenin kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi her bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde artık kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, uygulanan Ar-Ge türleri arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

Örnek 1:

İsviçre'de faaliyette bulunan (A) Kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla "Kodezyak" adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye'de tam mükellef olan ilişkili (B) Kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre'de (A) Kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline getirmektedir. Ayrıca, (B) Kurumu nihai ürünün Türkiye'de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

- (B) Kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) Kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.
- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) Kurumu 3 YTL, (B) Kurumu ise 12 YTL olmak üzere toplam 15 YTL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satıma konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin de uygulanması mümkün değildir. Bu durumda uygulanabilecek en iyi yöntem kâr bölüşüm yöntemi olacaktır.

Aynı piyasada benzer bir ürünü gayri maddi varlık kullanmadan üreten ve satan firmalara ilişkin veriler temin edilebilmiştir. Bu piyasada üreticilerin % 10 kâr marjı, toptan satıcıların ise satış fiyatı üzerinden % 25 kâr marjı ile çalıştığı tespit edilmiş olup, (A) ve (B) Kurumlarının birim başına kârdan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

(A) ve (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	100	125
Satılan Malın Maliyeti(-)	60	100
Brüt Kâr	40	25
Ar-Ge ve Pazarlama Giderleri	3	12
Genel Yönetim Giderleri	2	3
Faaliyet Giderleri(-)	5	15
Kâr	35	10

Grubun toplam kârı 45 YTL'dir.

(A) Kurumu:

Satılan Malın Maliyeti	60
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Kâr (60 x %10)	6
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Transfer Fiyatı (Gayri Maddi Varlıklar Hariç)	66

(B) Kurumu:

Üçüncü Kişilere Satışlar	125
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kâr Marjı	% 25
Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) 125 x % 25	31,25

Karşılaştırılabilir firmalar (gayri maddi varlıklar hariç) esas alınarak getiriler şu şekilde hesaplanacaktır:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	66,00	
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	
Brüt Kâr	6,00	31,25
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	1,00	16,25

Bu durumda grubun toplam kârı 17,25 YTL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

Grubun bakiye kârı (45 - 17,25 =) 27,75 YTL'dir.

Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, ürünün üretim ve satışında önemli bir role sahip oldukları görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin firmalar itibarıyla durumu aşağıdaki şekildedir:

(A) Kurumu	3 YTL (% 20)
(B) Kurumu	12 YTL (% 80)
Toplam	15 YTL (% 100)

Bakiye kârın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

(A) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 20 x 27,75)	5,55 YTL
(B) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 80 x 27,75)	22,20 YTL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

A Kurumu =	5,55 + 1,0	= 6,55 YTL
B Kurumu =	22,20 + 16,25	= 38,45 YTL

Sonuç olarak, düzeltilmiş hesaplar her iki Kurum için şu şekilde olacaktır:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	71,55	125,00
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	71,55
Brüt Kâr	11,55	53,45
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	6,55	38,45

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 71,55 YTL olarak gerçekleşecektir.

Örnek 2:

Güney Kore'de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye'de tam mükellef olan (B) Kurumuna transfer edilmekte ve yine Türkiye'deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlevlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecek olup, (C) Kurumunun dağıtıcı olmasından kaynaklanan riskler (B) Kurumundan (C) Kurumuna transfer edilen nihai ürünlerin transfer fiyatı ile karşılanacaktır.

Eğer, karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabiliirse (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örneğimizde, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunmadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.

Buna karşın, (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (A) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (A) Kurumu ile (B) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

1. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	50	100
Alışlar (-)	10	50
Üretim Maliyetleri (-)	15	20
Brüt Kâr	25	30
Ar-Ge Harcamaları	15	10
Genel Yönetim Giderleri	10	10
Faaliyet Giderleri(-)	25	20
Kâr	0	10

2. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve bakiye kârın bölüşürülmesi

Her iki vergilendirme alanında da yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaştırmaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden % 10'luk bir kâr elde ettikleri tespit edilmiştir. (A) Kurumunun üretim maliyeti 15 YTL ve böylece maliyete dayalı kârı da 1,5 YTL olacaktır. (B)'nin üretim maliyeti 20 YTL ve maliyete dayalı üretim kârı 2 YTL olacaktır. Bakiye kâr ise 6,5 YTL olarak bulunacaktır. Bu da birleşik kâr olan 10 YTL'den birleşik imalat kârı olan 3,5 YTL'nin çıkarılması ile hesaplanacaktır.

İlk dağıtılan kâr, (A)'ya 1,5 YTL ve (B)'ye 2 YTL (A) ve (B) Kurumlarının üretime dayalı işlevlerinin karşılığıdır. Ancak bu kâr, teknolojik açıdan gelişmiş bir ürün için şirketlerin gerçekleştirdiği kendi Ar-Ge harcamalarının değerini göstermemektedir. Ar-Ge harcamalarının yarattığı katma değer yüksek olması nedeniyle, bakiye kârın (A) ve (B) Kurumlarının toplam Ar-Ge maliyeti içindeki paylarına göre aralarında dağıtılması gerekmektedir. Çünkü örneğimizde, şirketlerin

Ar-Ge faaliyeti için yapmış oldukları kendi harcamalarının, ürünün teknolojik yenilikçiliğine ilişkin değerine katkısı bulunmaktadır.

(A) Kurumunun Ar-Ge harcaması 15 YTL ve (B) Kurumunun Ar-Ge harcaması ise 10 YTL olduğuna göre, toplam Ar-Ge harcamaları 25 YTL olacaktır. Bakiye kâr olan 6,5 YTL aşağıda hesaplandığı şekilde dağıtılacaktır.

(A) Kurumu $6,5 \times 15/25 = 3,9$ YTL
(B) Kurumu $6,5 \times 10/25 = 2,6$ YTL

d) Kârların yeniden hesaplanması

(A) Kurumu $1,5 + 3,9 = 5,4$ YTL
(B) Kurumu $2,0 + 2,6 = 4,6$ YTL

Transfer fiyatlandırması açısından kurum kâr veya zararları aşağıdaki gibi olacaktır:

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		55,40		100,00
Alışlar (-)		10,00		55,40
Üretim Maliyetleri (-)		15,00		20,00
Brüt Kâr		30,40		24,60
Ar-Ge Harcamaları	15,00		10,00	
Genel Yönetim Giderleri	10,00		10,00	
Faaliyet Giderleri (-)		25,00		20,00
Kâr		5,40		4,60

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 55,40 YTL olarak gerçekleştirilecektir.

13.7.4.5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet kârını satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kâr düzey göstergelerini esas almaktadır. Bu yöntemde, mükellefin kontrol altındaki bir işleme ilişkin net kâr marjının maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi değerlere göre hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla kâr düzey göstergeleri esas alınarak kontrol altındaki işlemlerle kontrol dışı işlemler karşılaştırılacaktır.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net

faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar ayarlama yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumların tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

Örnek 1:

Türkiye'de faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumu, Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

(A) Kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

- Televizyonun satış fiyatı 600 YTL'dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

Satışlar	600.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	550.000
Faaliyet Giderleri (-)	20.000
Faaliyet Karı	30.000

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 YTL'dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır.

- Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 YTL'ye satmaktadır.

Satışlar	750.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	600.000
Faaliyet Giderleri (-)	50.000
Faaliyet Karı	100.000

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 YTL'dir. Varlıkların getirisini $100.000/800.000 = \% 12,5$ olmaktadır.

- Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.

- Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

Örnek 2:

Türkiye'de faaliyette bulunan dağıtım firmalarından (A), ilişkili firması (C)'ye ve aynı sektörde faaliyet gösteren (B) firması da ilişkisiz (D) firmasına aynı marka altında kompakt disk satmaktadırlar. (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamakta, dolayısıyla kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan, söz konusu malı, (B) firmasına göre daha yüksek bir brüt satış kârı ile daha yüksek bir fiyata satmış görünmektedir.

Bu durumda, (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için garanti hizmetine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde, (A) firmasının üstlendiği garanti maliyetleri tam olarak saptanamadığından, bu durum garanti hizmetine ilişkin düzeltim yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Bununla birlikte, (A) ve (B) arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve (A) firmasının satışlarına göre net kârı biliniyorsa, (A) firmasının net kâr marjı ile (B) firmasının net kâr marjı, aynı temelde karşılaştırılarak, (A) firması ve ilişkili (C) firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

13.7.4.6. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına **kurumlar vergisi mükellefleri** girmektedir. Bu çerçevede, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt dışı işlemlerine** ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, 01.01.2009 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.

Buna göre, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt dışı** işlemleri,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamaktadır. Mükelleflerin bu başvuru ile aşağıda yer alan asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmaları gerekmektedir.

1. Yazılı Başvuru, [Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.

2. Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

3. Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

4. Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

5. İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

6. Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

7. Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

8. İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

9. Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

10. İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

11. Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

12. İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

13. Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, **anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.** Ancak, anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor" içerisinde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef **iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir.** İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusundaki başvurusu ile ilgili olarak İdare tarafından yapılacak değerlendirme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

Ön Değerlendirme: Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapar.

Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilir.

Bu tür bir ön değerlendirme yapılması, mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

Analiz: Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirilmesi yapılır.

Anlaşmanın kabulü veya reddi: İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Örneğin, mükellef tarafından 17.03.2008 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 22.06.2009 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 22.06.2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. **Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.**

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Örneğin, mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde "Maliyet Artı Yöntemi"ni kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılamayacak olup bu yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir.

Söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.'nin 1 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdare'ye gönderilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın yenilenmesi: Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef **anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce** İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

Anlaşmanın revize edilmesi: İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebilir:

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak, mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir.

Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda **iptal kararının verildiği tarihten itibaren** anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

Anlaşmanın iptali: Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın **imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir** ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

13.7.4.6.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Avantaj ve Dezavantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının, OECD tarafından hazırlanan Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde belirtilen avantaj ve dezavantajları aşağıdaki gibidir:²⁷⁷

Avantajlar:

1-Peşin fiyatlandırma anlaşması, uluslararası işlemlerde vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliğini artırarak, mükellef için belirsizliklerin giderilmesini sağlamaktadır.

2-Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idareleri ve mükellefler arasında herhangi bir çatışma ortamı oluşturmadan işbirliği ve danışma olanakları sağlamaktadır.

3-Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, hem mükellef hem de vergi idareleri açısından transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunlu konularda olayı mahkeme aşamasına gitmeden çözmekte ve her iki tarafa da gerek maliyet, gerekse zaman tasarrufu sağlamaktadır.

4-İlgili bütün ülkelerin katılması koşuluyla, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ekonomik ve hukuki olarak çifte vergilendirme olasılığını gidermekte ya da azaltmaktadır.

5-Peşin fiyatlandırma anlaşmaları sürecindeki işbirliği, anlaşma programına ilişkin açıklamalar ve bilgilerin iletilmesi, vergi idarelerinin uluslararası şirketler grubunun karmaşık işlemlerini daha kolay kavramasını sağlamaktadır.

Dezavantajlar:

1-Tek yanlı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından önemli sorunlar yaratabilmektedir. İki taraflı ya da çok taraflı anlaşmaların aksine, tek yanlı anlaşmalar çokuluslu şirketler grubu için ekonomik ve hukuki yönüyle çifte vergilendirme sorununu giderememekte ve mükellef açısından da yaptığı işlemlere ilişkin olarak bir kesinlik getirememektedir.

²⁷⁷ KAPUSUZOĞLU, Tuncay; a.g.e., Sayfa:192.

2-Tek yanlı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili bir diğer sorun karşılıklı düzeltim konusunda çıkmaktadır. Bir ülkede emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda peşin fiyatlandırma anlaşması ile kabul edilen bir fiyatlandırmayı, diğer bir ülke kendi görüşü doğrultusunda tutarlı bulmayabilir. Böyle bir durum sorunlara yol açacaktır.

3- Eğer peşin fiyatlandırma anlaşmasında kritik varsayımlar yeterince dikkate alınmadan, pazar koşullarındaki değişim için güvenilir tahminler yapılmadıysa bu durum sorunlara yol açacaktır. Çifte vergilendirme riskinden kaçınmak için peşin fiyatlandırma anlaşmaları esnek hazırlanmalıdır, zira statik bir anlaşma emsallere uygunluk ilkesi konusunda da tatminkar sonuçlar vermeyecektir.

4- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ilk olarak transfer fiyatlandırmalarının denetiminde bir kaynak olacaktır ve vergi idareleri anlaşmalardaki amacın dışında başka amaçlar için de (kontrol, tavsiye, dava konuları gibi) bunları kullanabilecektir.

5-Bir diğer potansiyel dezavantaj, vergi idaresinin yaptığı tek yanlı anlaşmaların yalnızca bir grubun belli sayıdaki bağlı şirketine ait olması durumunda ortaya çıkacaktır. Böyle bir durumda eğilim, sonuçlara ulaşmada kullanılan temellerin uyumlaştırılarak, sonraki anlaşmalarda benzeri bir yolun izlenmesinin sağlanması şeklinde olabilecektir. Bu da diğer pazarlardaki faaliyetlerin yeterince göz önüne alınmamasına yol açacaktır.

6-Peşin fiyatlandırma anlaşmaları doğası gereği, mükelleflerin vergisel konularda “gönüllü olarak uyum” a taraftar imajına (geçmişine) sahip olmak istemeleriyle bağlantılı olacaktır. Bazı ülkelerdeki uygulamalar, genellikle peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgilenen mükelleflerin çok büyük kuruluşlar olduğunu ve düzenli olarak denetim gördüklerini, transfer fiyatlandırma uygulamalarının da her olayda incelendiğini göstermektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurmak, mükellefin özel ve ilkeli olmasından ziyade, çoğu kez vergi idaresi ile transfer fiyatlandırması konusunda güçlük yaşamak istememesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum, denetim kaynaklarının ve uzmanların yasalara uyum sorunu olan mükelleflerden ziyade, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının düzenlenmesi için söz konusu büyük firmalara yönelmeleri şeklinde ciddi bir soruna yol açabilmektedir. Oysa bu kaynaklar, vergi kaçağı riskini azaltmak üzere daha iyi kullanılabilir durumdadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının deneyimli ve uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç göstermesi, söz konusu kaynaklar konusunda bir denge oluşturulmasını güçleştirmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşma talepleri, belli özelliği olan alanlarda yoğunlaşabilmektedir (uluslararası ticaret gibi), bu durum da vergi idaresince bu alanlara tahsis edilen uzman kaynaklarını daha da sıkıntıya sokabilmektedir. Vergi idarelerinin, elemanlarını bu tipte özellikli alanlarda anlaşma sürecinde mükelleflerden gelebilecek beklenmedik taleplere karşı yetiştirilebilmesi, eğitilebilmesi için zamana ihtiyacı vardır.

7-Eğer peşin fiyatlandırma anlaşması uygun olarak idare edilmezse çeşitli zorluklar ortaya çıkacaktır. Bu durumda vergi idaresi bu zorlukları aşmak için sıkı bir çalışma yapmak zorundadır. Örneğin, peşin fiyatlandırma anlaşmasında, normal transfer fiyatlandırması incelemelerinden daha ayrıntılı sektör bilgileri ve mükellefe ilişkin özel bilgiler istenebilir. Bunu yanısıra, peşin fiyatlandırma anlaşmaları vergi idaresinin işlemlerle ilgili olarak normal transfer fiyatlandırması incelemelerine göre daha sıkı bir çalışma yapmasını gerektirebilir.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer husus, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının mükellef için transfer fiyatlandırmasıyla ilgili faaliyet konusunda herhangi bir denetim muafiyeti getirmediğidir.

8- Eğer vergi idaresi, peşin fiyatlandırma anlaşmasında elde ettiği bilgileri kendi denetim programlarında kötüye kullanırsa, bu durum da ciddi sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Peşin fiyatlandırma anlaşması ile ilgili görüşmelerde olumsuz bir karar çıkması ya da mükellefin görüşme esnasında anlaşmadan vazgeçmesi halinde, mükellef tarafından somut olgulara dayanmadan sunulan bilgiler (önerilen fiyat, nedenler, düşünceler, hükümler vb.) incelemelerle ilgili herhangi bir konuda kullanılamazlar. Bunun yanısıra anlaşmanın sağlanamamış olması, vergi incelemesine başlama nedeni olamaz.

9-Vergi idaresi, peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde mükellef tarafından ibraz edilen ticari sırların, diğer hassas bilgi ve belgelerin güvenliğini sağlamak zorundadır.

10- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının belli bir zaman anlaşması ve maliyetli olmasından dolayı, küçük mükelleflerce uygulanma olanağı olamayabilmektedir. Bu hususa, özellikle bağımsız uzmanlara ihtiyaç duyulduğu durumlarda rastlanmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına transfer fiyatlandırmasına konu olayların çok büyük olduğu durumlarda daha sık rastlanmaktadır.

13.8. GAYRİ MADDİ HAKLARIN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU EDİLMESİ

Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

13.8.1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.

Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti (gayri maddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de gerçekleşebilir.

13.8.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemde göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.

Gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunamadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Örnek :

Türkiye'de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye'deki net satışların % 6'sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 3 - % 5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilir.

Öte yandan, gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

13.9. GRUP İÇİ HİZMETLER VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

13.9.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın

onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

13.9.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.

13.9.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi"nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda "Maliyet Artı Yöntemi"nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

Örnek 1 :

(ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya'da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin

sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 YTL'dir. (B) ve (C) Şirketleri Almanya'da, (D) Şirketi ise T¼rkiye'de faaliyet g¼stermektedir.

(A) Şirketinin s¼z konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ¼lçemediđi varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaŐtırılacaktır. ¼rneđimizde uygun dağıtım anahtarının Şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. S¼z konusu Şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) Şirketi	600 kişi
(C) Şirketi	250 kişi
(D) Şirketi	250 kişi

(A) Şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000 YTL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

	Kişi Sayısı	Gider Payı (YTL)
(B) Şirketi	600	18.000
(C) Şirketi	250	7.500
(D) Şirketi	250	7.500
TOPLAM	1.100	33.000

Tablodan da g¼r¼leceđi ¼zere, T¼rkiye'de faaliyette bulunan (D) Şirketi için gider payı 7.500 YTL'dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat y¼nteminin kullanılması sonucu s¼z konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) Şirketinin gider payı 6.000 YTL olarak dikkate alınacaktır.

¼rnek 2 :

Merkezi İstanbul'da bulunan (A) Holding Şirketinin T¼rkiye'de 3 bağlı Şirketi bulunmaktadır. Grup Şirketlerinden Ankara'da bulunan (AA) Şirketi ve Afyon'da bulunan (AB) Şirketi çimento ¼retimi ve pazarlaması alanında faaliyette bulunmaktadır. İstanbul'da bulunan (AC) Şirketi ise bankacılık alanında faaliyet g¼stermektedir.

(A) Şirketi aynı grubun ¼yesi olan (AA) ve (AB) Şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teizatın onarımına ilişkin hizmetler sunmaktadır. S¼z konusu hizmetin maliyeti 15.000 YTL olarak belirlenmiştir. (A) Şirketi s¼z konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ¼lçemediđi varsayımı altında, bu hizmet maliyetini uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaŐtırmıŐtır. Dolayısıyla, uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle yapılan gider dağılımının aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır.

	Gider Payı (YTL)
(AA) Şirketi	7.250
(AB) Şirketi	7.750
TOPLAM	15.000

Söz konusu şirketin aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmet maliyeti üzerinden % 4 brüt kâr elde etmek suretiyle hizmetin maliyeti aşağıdaki gibi yeniden belirlenmiştir.

(AA) Şirketi = 7.250 x 1,04 = 7.540 YTL	
(AB) Şirketi = 7.750 x 1,04 = 8.060 YTL	
TOPLAM	15.600 YTL

Ancak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (B) ve (C) şirketlerinin aynı hizmeti ilişkili olmayan şirketlere % 2 brüt kâr marjıyla verdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, yeniden tespit edilen emsallere uygun bedeller aşağıdaki gibi olacaktır:

(AA) Şirketi = 7.250 x 1,02 = 7.395 YTL	
(AB) Şirketi = 7.750 x 1,02 = 7.905 YTL	
TOPLAM	15.300 YTL

Örnek 3 :

Türkiye'de faaliyette bulunan (B) şirketi limanlara gelen gemilere yükleme yapan bir şirket olup, (X) ülkesinde faaliyette bulunan ilişkisiz (C) şirketine konteyner başına 100 €/ya hizmet vermektedir. (B) şirketi yine aynı ülkede bulunan grup şirketlerinden (D)'ye de aynı hizmeti vermektedir.

Yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (C) şirketine ve ilişkili (D) şirketine verilen hizmetler arasında bir fark bulunmaması ya da var olan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla, (B) şirketinin ilişkili (D) şirketine verdiği hizmetin bedelinin 100 € olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 4 :

(X) Grubu, ekonomik nedenlerden dolayı faaliyetlerini merkezileştirme konusunda aldığı karar çerçevesinde borçlarını faktoring yoluyla devretmektedir. Kur risklerini ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları minimuma indirebilmek amacıyla faaliyetlerini bir merkezde toplamıştır. Ayrıca, bu sorumluluğu üstlenen ve borçlanma işlemlerini yerine getiren bir "faktoring merkezi" kurmuştur. Bu şekilde, faktoring merkezinden bir grup içi hizmet sağlamaktadır ve söz konusu hizmet karşılığında bu merkeze emsallere uygun bedel üzerinden ödeme yapılması gerekmektedir.

Örnek 5 :

(A) şirketi, kendisinin de bağlı olduğu grubun üyelerinden (C), (D) ve (E) şirketleri adına sözleşme bazında grup içi hizmet kapsamında bir imalat faaliyeti sürdürmektedir. Üretici (A) şirketi, ne tür ürünleri imal edeceği ve bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı konularında (C), (D) ve (E) şirketlerinden ayrıntılı birtakım talimatlar almaktadır. Üretici şirket (A), böyle bir durumda düşük bir risk oranına maruz kalmakta ve ürün kalitesine ilişkin koşulları yerine getirmesi şartıyla, ürettiği tüm ürünlerin satın alınacağı konusunda (C), (D) ve (E) şirketlerince kendisine

bir güvence sağlanmaktadır. Böyle bir durumda, üretici (A) şirketi hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilecek olup, yapmış olduğu imalat faaliyetine ilişkin fiyatı, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu Tebliğde belirtilen ve işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak belirleyebilecektir

13.10. TRANSFER FİYATLANDIRASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TESPİTİ SONUCUNDA YAPILACAK İŞLEMLER VE KARŞI KURUM DÜZELTMESİ

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, eski Kanun'un uygulandığı dönemde tartışma konusu yapılan "hazine kaybı" kavramına ilişkin tartışmaları önlemek amacıyla karşı kurum düzeltmesine ilişkin hükümler getirilmiştir.

Söz konusu fıkra özetle; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, 13. maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, aynı fıkra, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği vurgulanmıştır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Konunun ayrıntılarına geçmeden önce karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için istisnai bir düzenlemenin gerekli olup olmadığına ilişkin görüşlerimizi belirtmekte fayda bulunmaktadır.

13.10.1. Karşı Kurum Düzeltmesinin Yapılabilmesi İçin İstisnai Bir Düzenleme Gerekli midir ?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin düzenlendiği 13. maddenin gerekçesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Maddenin dokuzuncu fıkrasında yapılan düzenleme ile "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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır."

Örtülü sermaye müessesesinin düzenlendiği 12. maddenin gerekçesinde ise şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Maddenin yedinci fıkrasında ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır. Ancak düzeltme işlemi, sadece taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak olup bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır.”

Görüldüğü gibi, karşı kurum düzeltmesinin hüküm altına alındığı iki ayrı fıkranın gerekçeleri birbirinden farklıdır. Örtülü sermayenin tespiti sonucunda yapılacak karşı kurum düzeltmesi için herhangi bir şart aranmamış iken transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonucunda yapılacak karşı kurum düzeltmesi için gelirin istisna olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, kar payını elde eden mükelleflerin istisnadan yararlanamayacağı veya kar payının yarısı tutarında istisnadan faydalanacağı durumlar ortaya çıkabilecektir. Bu halde karşı kurum düzeltmesinin yapılamayacağını düşünmek mümkün değildir. Karşı kurum düzeltmesini yapmak için mutlaka kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm aramak mükellefler itibarıyla eşitsizliğe yol açabilecektir. Kanaatimizce elde edilen kar payı için kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm bulunmasa bile karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi gerekmektedir.²⁷⁸

5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında yapılan düzenlemenin iki ayrı boyutu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kar payı ya da ana merkeze aktarılan tutar sayılarak vergi kesintisine konu edilmesidir. İkinci boyut ise örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltme işlemleridir. Bu konular aşağıda mükellefiyet türleri itibarıyla ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

13.10.2. Kar Dağıtım Stopajı

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, aynı maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden, ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.²⁷⁹ Ancak, borç alan ve

²⁷⁸ KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2006, Sayfa:82.

²⁷⁹ Bilindiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde özetle; tam mükellef kurum kazançlarının mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan şekillerde dağıtılan kısmı üzerinden, dar

borç veren kurumun hukuki nitelikleri, vergi kesintisinin yapılmasında farklı durumlar ortaya çıkarabilecektir. Aşağıda konu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

13.10.2.1. Örtülü Kazanç Dağıtan Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

Örtülü kazanç dağıtan kurumun tam mükellef kurum olması durumunda örtülü kazanç dağıtılan kurumun hukuki niteliğine göre aşağıda açıklandığı şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

13.10.2.1.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan kurumun tam mükellef kurum olması durumunda, dağıtılan (kar payı sayılan) kazanç tutarı için herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Çünkü, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda tam mükellef kurumların elde ettikleri kar payları için vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan kurumun tam mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

13.10.2.1.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef Gerçek Kişi, Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlar veya Bu Vergiden Muaf Olanlar İse Kar Dağıtım Stopajı

G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.²⁸⁰ Bu durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılanın

mükellef kurum kazançlarının ise ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançlar üzerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren tevkifat yapılacak durumlar, 30. maddesinde ise dar mükellef kurum kazançları üzerinden belirtilen tarihten sonra tevkifat yapılacak durumlar hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30. maddelerinde kurum kazançlarının dağıtılan veya ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden tevkifat yapılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Doğal olarak halihazırda G.V.K.'nın 94. maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30. maddeleri yürürlükte olmakla birlikte 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, anılan Kanuna göre tevkifata tabi tutulan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak tam mükellef kurumlar tarafından mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alanlara dağıtılan kar payları ile dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarılan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir. Ancak 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca, 01.01.2006 tarihinden itibaren vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden anılan madde kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kar payları için KVK md. 30/3'e, kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflerin elde ettikleri kar payları için ise KVK md. 30/3'e göre tevkifat yapılması gerekecektir.

²⁸⁰ 23/07/2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10731 sayılı B.K.K. ile tevkifat oranı 23/07/2006 tarihinden itibaren %15 olarak belirlenmiştir. Son olarak, 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14592 - 2009/14593 - 2009/14594 sayılı B.K.K.'lar ile de aynı oran belirlenmesi yapılmıştır.

tam mükellef gerçek kişi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar olması durumunda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı bendine göre kar payı sayılan tutarlar üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Vergi kesintisi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden yapılacak ve izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

13.10.2.1.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Dar Mükellef Gerçek Kişi, Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olmayan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-ii bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, K.V.K.'nın 30/3. maddesinde de Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılanın dar mükellef gerçek kişi veya Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı bendine göre kar payı tutarlar üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Vergi kesintisi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden yapılacak ve izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Örnek :

(A) Kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 YTL olan bir malı 70.000 YTL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) Kurumu tam mükellef ise:

50.000 YTL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtım yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) Kurumu ise 120.000 YTL tutarındaki malı 70.000 YTL'ye satın almıştır. 50.000 YTL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar: } \frac{50.000 * 100}{100 - 15} = 58.824$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 58.824 * \% 15 = 8.824 \text{ YTL}$$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) Kurumu dar mükellef ise:

(A) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

13.10.2.1.4. Örtülü Kazanç Dağıtılan Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

Tam mükellef kurumların, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dolayısıyla Türkiye'de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlara örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarları için herhangi bir vergi kesintisi yapmaları mümkün değildir. Nitekim G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde ve K.V.K.'nın 30. maddesinde Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumların elde ettikleri kar payları için vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılanın Türkiye'de işyeri veya daimi

temsilcisi bulunan dar mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı bendine göre kar payı sayılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

13.10.2.2. Örtülü Kazanç Dağıtan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, aynı maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtanın dar mükellef kurum olması durumunda örtülü olarak dağıtılan tutarlar ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Ana merkeze aktarılan tutar üzerinden ise G.V.K.'nın 94/6-b-iii bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu durumda örtülü kazanç dağıtanın dar mükellef kurum olması durumunda örtülü kazanç dağıtılanın hukuki niteliğine bakılmaksızın vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Çünkü bu tutarlar kar payı olarak değil, ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmiştir.

13.10.3. Karşı Kurum Düzeltmesi (Gelir veya Gider Düzeltmesi)

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltileceği belirtilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin gerekçesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonucunda yapılacak karşı kurum düzeltmesi için gelirin istisna olması gerektiği belirtilmiştir. Bilindiği gibi, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı söz konusu maddenin (6) numaralı fıkrasına göre kar payı olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla örtülü kazanç dağıtılanın (kar payının elde edenin) hukuki niteliği önem kazanmaktadır. Çünkü, kar payını elde eden mükelleflerin istisnadan yararlanamayacağı veya kar payının yarısı tutarında istisnadan faydalanacağı durumlar ortaya çıkabilecektir. Bu halde karşı kurum düzeltmesinin yapılamayacağını düşünmek mümkün değildir. Karşı kurum düzeltmesini yapmak için mutlaka kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm aramak mükellefler itibarıyla eşitsizliğe yol açabilecektir. Kanaatimizce elde edilen kar payı için kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm bulunmasa bile karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi gerekmektedir.

Buna göre, örtülü kazanç (kar payı) dağıtılan mükellef;

1. Tam mükellef kurum ise elde ettiği kar payı iştirak kazancı istisnası olacak ve düzeltme bu şekilde kendiliğinden gerçekleşecektir.
2. Tam mükellef gerçek kişi ise elde edilen kar payı normal şartlarda G.V.K.'nın 22. maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanılmakta ve yarısı vergiye tabi olmaktadır. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, kanaatimizce, düzeltme yapılabilmesi için herhangi bir istisna

düzenlemesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu nedenle tam mükellef gerçek kişiler nezdinde yapılacak düzeltmenin elde edilen kar paylarının tamamı için yapılması gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.'de aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.”

13.10.3.1. Karşı Kurum Düzeltmesinin Yapılabilmesi İçin Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmiş ve Ödenmiş Olması Gerekmemektedir

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda, karşımıza bir takım sorunlar çıkmaktadır. Şöyle ki; örtülü kazanç dağıtan kurumun cari dönem sonucunun zararlı sonuçlanması ve gelir tahakkuku yapıldığı durumda da kara geçirilememesi durumunda karşı kurum düzeltmesinin yapılıp yapılamayacağı akılları karıştırmaktadır. Örneğin, 2007 hesap dönemi sonucu 100 birim zararlı sonuçlanan ve ilgili dönemde örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle 50 birimlik gelir artırımını yapılan ve dolayısıyla tarh edilecek vergi çıkmayan bir kurumun

örtülü kazanç dağıttığı kurum nezdinde 2007 hesap döneminde karşı kurum düzeltmesi yapmak mümkün olabilecek midir?

Kanaatimizce bu durumda karşı kurum düzeltmesi yapmak, ilgili dönemde, mümkün değildir.²⁸¹ Çünkü, Kanun metni çok açık bir ifadeyle, karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesini örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlamıştır. İlgili dönemde karşı kurum düzeltmesi yapılamayacak olmakla birlikte reddedilen ilave gelir tahakkuku nedeniyle izleyen dönemlerde bir vergi tarh edilmesi durumunda karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için imkan doğacaktır. Söz konusu dönemde yapılan örtülü kazanç dağıtımını tenkidinin dava konusu yapılması da mümkün değildir. Bilindiği gibi, tarh edilen bir vergi söz konusu olmadığı durumda, yapılan bir idari işlem de mevcut olmadığı için vergi mahkemelerinde dava açılmamaktadır.

Yukarıda verdiğimiz örneği bu kapsamda genişletelim ve örtülü kazanç dağıtan kurumun 2008 hesap dönemi sonucunun 200 birim karla kapandığını kabul edelim. Bu durumda örtülü kazanç dağıtan mükellef 50 birimlik (2007 hesap dönemi 100 birim zararla sonuçlanmasına rağmen örtülü kazanç dağıtımına bağlı ilave gelir nedeniyle 50 birimlik zarar mahsubu yapılabilecektir.) 2007 hesap dönemi zararını mahsup edecek ve 150 birim kurumlar vergisi matrahı oluşacaktır. Dolayısıyla 2007 hesap dönemi için yapılan örtülü kazanç tenkidi için 2008 hesap döneminde vergi tarh edilmektedir. Bu durumda örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde verginin kesinleşip ödenmesine bağlı olarak 2007 hesap dönemi için karşı kurum düzeltmesi yapılabilecektir. Konu, tarh edilen verginin bulunduğu aşamalara göre aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

13.10.3.1.1. Verginin İhtilafsız Olarak Kesinleşmesi ve Ödenmesi

Tarh edilen vergi herhangi bir ihtilaf yaratılmadan, gerek uzlaşma sonucunda, gerekse uzlaşmasız kesinleşir ve ödenirse, örtülü kazanç dağıtılan kurumun 2007 hesap dönemi (örtülü kazancın dağıtıldığı dönem) hesaplarının düzeltilmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Ayrıca, tarh edilen vergi için uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşmada da vergi aslında bir indirimine gidilmesi halinde bile tarh edilen verginin tamamı için karşı kurum düzeltmesinin yapılması gerekmektedir.

Burada bir başka hususa dikkat etmek gerekmektedir. 2007 hesap döneminde örtülü kazanç yönünden yapılan tenkit nedeniyle zarar azaltımı yapılması ve bu azaltım nedeniyle örneğin 2010 hesap dönemi sonra vergi tarh edilmesi ve bu verginin kesinleşip ödenmesi durumunda da borç veren kurum açısından düzeltme

²⁸¹ Bu konuda farklı görüşler de bulunmaktadır. Bu görüş sahiplerine göre, düzeltme işleminin dayanağı Kanunda geçen "... dağıtılmış kâr payı... sayılır ..." hükmü olduğuna göre, düzeltmenin buna göre yapılması gerekir. Kurumun ilgili dönemde zarar etmiş olması, başka bir deyişle dağıtılabilir kâr payının olmaması da örtülü olarak dağıtılan kazancın dağıtılmış kâr payı sayılmasına engel değildir. Çünkü, bu kapsamda bir vergi kesintisi ve düzeltme yapılabilmesi için fiili olarak kâr dağıtılması gerekli değildir. Vergi kesintisi ve düzeltme işlemleri, söz konusu meblağların dağıtılmış kâr payı **sayılmasına** istinaden yapılacağından ve de düzeltme sonucunda örtülü kazanç dağıtım kurum nezdinde ilgili dönemde tarhiyat gerektirmeyen durumlarda, verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şartı aranmayacağından, örtülü sermaye kullanan kurum zararlı olsa dahi, borç veren nezdinde Kanunun 13/6. maddesi uyarınca düzeltme yapılabilecektir. Konu ile ilgili olarak, bkz.: VURAL, İrfan;, a.g.e., sayfa. 764.

2010 hesap dönemi için değil örtülü kazanç dağıtımının gerçekleştiği 2010 hesap dönemi için yapılması gerekmektedir.

Burada da karşımıza zamanaşımı sorunu çıkmaktadır. Bu soruna ilişkin açıklamalarımız kitabımızın "12.6.2.5" numaralı bölümünde yapılmıştır.

13.10.3.1.2. Verginin İhtilaf Sonucunda Kesinleşmesi ve Ödenmesi

Tarh edilen verginin vergi mahkemesinde açılan dava ve tüm yargı yollarının tükenmesinden sonra kesinleşmesi halinde kesinleşen tarhiyat tutarı ile orantılı olarak karşı kurum düzeltmesinin yapılması gerekmektedir. Burada da yukarıda açıklanan zamanaşımı konusunun dikkate alınması gerekmektedir.

13.10.3.2. Tarh Edilen Verginin Kesinleşip Ödenmesi Beklenmeksizin Yapılacak Düzeltme İşlemleri Hazine Zararıyla Sonuçlanacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K. karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesini örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlamıştır. İlgili dönemde karşı kurum düzeltmesi yapılamayacak olmakla birlikte dağıtılan kazanç tutarı nedeniyle izleyen dönemlerde bir vergi tarh edilmesi durumunda karşı kurum düzeltmesi yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan kurumun karlı, örtülü kazanç dağıtan kurumun zararlı olduğu durumda, örtülü kazanç dağıtan kurum nezdinde herhangi bir vergi tarh edilmeden ve bu vergi kesinleşmeden karşı kurum düzeltmesinin yapılması hazinenin zararıyla sonuçlanacaktır.

Örnek:

(A) A.Ş.'nin (B) A.Ş.'nin % 20 oranında ortağı olduğunu, (A) A.Ş.'nin 100 birim karlı (B) A.Ş.'nin de 20 birim zararlı olduğunu, (A) A.Ş.'nin (B) A.Ş.'den 20 birim örtülü kazanç elde ettiğini kabul edelim.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda (B) A.Ş.'nin ticari kazancına 20 birim eklenecek ve kurum zararından düşülmesi sonucunda ilgili dönem için kurumlar vergisi matrahı oluşmayacaktır. Örtülü kazanç dağıtan kurum nezdinde herhangi bir vergi tarh edilmeden ve bu vergi kesinleşip ödenmeden karşı kurum düzeltmesi yapılması halinde hazinenin zararlı olduğu görülecektir. Şöyle ki;

Düzeltme Öncesi Yapılan Beyan:

	(A) A.Ş.	(B) A.Ş.
Ticari Kazanç	100	- 20
Kurumlar Vergisi	20	---
Vergi Sonrası Kazanç	80	---

Düzeltme Sonrası Beyan:

	(A) A.Ş.	(B) A.Ş.
Ticari Kazanç	100	- 20
İştirak Kazancı (Örtülü Kazanç)	- 20	+ 20

Kurumlar Vergisi Matrahı	80	0
Kurumlar Vergisi	16	---
Vergi Sonrası Kazanç	84	---

Bu durumda, tam mükellef kurum ortaklar açısından transfer fiyatlandırması ya da örtülü sermaye nedeniyle kazanç elde edilmesi durumunda, daha önce verilen beyanı düzeltmenin vergi ziyayı açısından herhangi bir sonucu olmayacağı gibi devletin vergi kaybı söz konusu olacaktır.²⁸² Bu nedenle düzeltmenin tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesinden sonra yapılması gerektiği bir kez daha ortaya çıkacaktır.

13.11. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN TUTARLAR KDV'YE TABİ TUTULACAK MI ?

5422 sayılı eski K.V.K.'nin uygulandığı dönemde, örtülü kazanç dağıtımının tespit edilmesi halinde hem kurumlar vergisi yönünden hem de katma değer vergisi yönünden matrah farkı olduğu kabul edilerek gerekli tarhiyatlar yapılırdı.

Ancak, 5520 sayılı K.V.K.'nin 13. maddesi uygulanmaya başlandıktan sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan tutarların katma değer vergisine tabi tutulup tutulmayacağı tartışılır hale gelmiştir. Bu tartışmayı anılan maddenin (6) numaralı fıkrası ile getirilen hüküm başlatmıştır. Anılan fıkra hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

1. Görüş :

Yukarıda açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla **dağıtılmış kar payı** veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi hükmüne göre de kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Bu nedenle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların katma değer vergisine tabi tutulmaması yönünde görüşler oluşmaktadır. Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri hasılatların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda verilen bir mukteza bu görüş sahiplerinin dayanağını oluşturmaktadır.²⁸³

²⁸² TANIŞ, Nalan; Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farkı ve Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Örtülü Kazancın “Kar Payı” Olarak Değerlendirilmesinin Devlet Açısından Vergi Kaybına Neden Olacak Sonuçları, Yaklaşım Dergisi, Sayı:168, Aralık 2006, Sayfa:203.

²⁸³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı öznelgesi.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV’ye tabi olup olmadığı, KDV’ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV’nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Örtülü Sermaye başlıklı 12. maddesinde;

“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 katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

.....

7) 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 itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önceden yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Yine anılan Kanunun 24. maddesinin “c” fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Katma Değer Vergisi matrahına dahil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu bir örtülü sermaye sayılması için şu şekilde kriterler öngörmüştür.

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması.

Görüldüğü üzere bazı işlemlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zamana bağlı bir durumdur. Yani bir işlemin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır.

Kazanç hesaplanmasına yönelik genel prensip Gelir Vergisi Kanununun 41/3. maddesinde yer almakta olup, müteşebbisin sermaye üzerinden yürüttüğü faizleri gider olarak dikkate alamayacağına dayanmaktadır. Bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunundaki izdüşümü ise örtülü sermaye kavramına tekabül etmektedir ve işletmeye konulan sermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamayacağı temel prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmıştır. Gerçekte de bir girişimcinin koymuş olduğu sermayeden elde edebileceği yegane kazanç kardır. Kar ise konulan sermaye ile yapılan faaliyet sonucu oluşan artı değerdir.

Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine göre, Borçlanma niteliğindeki işlemler örtülü sermaye sayıldığında, vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurullarla yapılacağı anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler bu durum hasıl olduktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, 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 sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibarıyla iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan

ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Yukarıdaki mukteza, özetle, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden tahsil edilen faiz ve benzeri (kur farkları hariç) tutarların katma değer vergisinin konusuna girmediğini, bu nedenle bu tür ödemelerin katma değer vergisine tabi tutulmayacağını, eğer işlem anında katma değer vergisi hesaplanmış ise borçlanmanın örtülü sermaye niteliği kazandığı dönemde hesaplanan KDV'nin anılan Kanun'un 35. maddesi hükmüne göre düzeltilmesi gerektiğini belirtmektedir. K.V.K.'nın 12/7. maddesi ile 13/6. maddesinin aynı sonuçları doğuran hükümler içerdiği düşünülürse, verilen bu muktezanın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı için de geçerli olacağı sonucuna ulaşılabacaktır.

2. Görüş:

Ancak, bu düşüncenin yanlış olduğu, dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların KDV'ye tabi olacağı da ileri sürülebilir. Bu düşüncüyü de K.V.K.'nın 13/6. maddesi hükmü destekleyecektir. Anılan fıkrada, *“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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.”* hükmüne yer verilmiştir. Yani, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar yalnızca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanması açısından kar payı sayılacaktır. Başka bir deyişle, işlemin niteliği değişmeyecek, **kazanç vergilendirmesi bakımından** bu tür ödemeler kar payı sayılacaktır. İşlem vergileri açısından kar payı sayma ya da aktarılan kazancın niteliğinin farklılaştığını kabul etmek mümkün olmayacaktır.

KDVK'nın emsal bedeli ile ilgili 27. maddesi hükmünün sadece bedeli bilinmeyen teslim ya da hizmetler için değil, mükellefçe belli bir takım kişilere düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahı düşük gösterdiklerinin saptanması halinde de uygulanabilecektir. Örtülü kazanç dağıtımı da KDV açısından bir muvazaa olarak kabul edilirse –ki bu güne kadar ki idare ve yargı görüşü bu doğrultudadır. 27. maddeye göre KDV tarhiyatı yapılabileceği görüşü ortaya çıkar. Ancak, KDV tarhiyatı için tarhiyata esas alınacak emsal bedeli, 27. madde hükmünde belirtildiği gibi, V.U.K.'un 267. maddesine göre belirlenecek emsal bedelidir.²⁸⁴

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi K.V.K.'da yer alan en önemli vergi güvenlik müesseselerinden biridir. Dolayısıyla, yalnızca kurumlar vergisini (kazanç vergilerini) güvence altına almak amacıyla ihdas edilmiştir. Bu nedenle de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kar payı olarak kabul edileceği belirtilirken bu kabul etmenin sadece Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından geçerli olacağı net olarak ifade edilmiştir. Yani

²⁸⁴ ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırması ve KDV, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, Say:189. Sayfa:44.

yapılan işlemin hukuk alanında doğurduğu tüm sonuçlar ortadan kaldırılmamış, yalnızca kazanç vergileri açısından kar payı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

K.V.K.'nın 13/6. maddesinde yapılan düzenleme, işlemi ticari açıdan etkilememekte, sadece kazanç vergisini güvence altına almak amacıyla, kazanç vergileri hukuku (G.V.K. ve K.V.K.) alanında bir karine oluşturarak faiz ve benzeri ödemelerin kar payı sayılacağını belirtmektedir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde 2. görüş sahipleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerektiğini belirtmektedirler.

Değerlendirme:

Yukarıda gerekçeleri ile açıklanan her iki görüşünde doğru ve mantıklı tarafları bulunmaktadır. İlk görüşün mukteza ile desteklenmesine rağmen ikinci görüşün daha doğru olduğu kanaatindeyiz. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kar payı olarak sayılması, dağıtılan bu kazanç tutarlarının KDV'ye tabi olmadığı sonucunu çıkarmalıdır. Bu tür bir kazanç dağıtım işlemi kullanılarak fiyat veya bedeller gerçekten de muvazaalı olarak tespit edilmiş olunabilir. İşte böyle bir durumda gerçek "teslim veya hizmetler karşılığını teşkil eden bedel" tutarı tespit edilerek gerekli KDV tarhiyatı yapılmalıdır. Ancak burada KDV matrahı tespit edilirken K.V.K.'nın 13. maddesinde hüküm altına alınan emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemleri değil, K.D.V.K'nın 27. maddesi ve dolayısıyla V.U.K.'un 267. maddesi hükmünün uygulanması gerekmektedir. Ancak, bu konunun ihtilafların devam edeceği aşikardır. Bu ihtilafları önlemenin yolu ise Bakanlık tarafından yapılacak düzenlemelerdir.

13.12. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA YILLIK BELGELENDİRME

13.12.1. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.'nin 2 numaralı ekinde yer alan "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"u (Form) doldurmaları ve kurumlar vergisi **beyannamesi ekinde**, bağlı bulunan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Söz konusu form sadece kurumlar vergisi mükelleflerinden istenmekte ve kurumlar vergisi beyannamesinin eki olarak istenmektedir.²⁸⁵ Söz konusu formun doldurulmasına yönelik açıklamalar yapmak amacıyla 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirküler çıkarılmıştır. Formun doldurulması, anılan sirkülerde yapılan açıklamalar ışığında aşağıda açıklanacaktır.

²⁸⁵ Başka bir düzenleme yapılmadığı sürece bu formun, kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak, 2007 hesap dönemi işlemlerine münhasır olmak üzere, bu formun verilme süresi 2008 hesap dönemi ikinci geçici vergi beyannamesinin verilme süresinin son günü olan Ağustos ayının ondördüncü günü akşamına kadar uzatılmıştı.

13.12.1.1. Formun Kapsamı

Form, tüm kurumlar vergisi mükellefleri **(serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dahil)** tarafından bir hesap dönemi içinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde doldurulacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde;

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin,
- Yurt dışı iştiraklerinin,
- Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borcun

bulunması halinde bu formun doldurulması gerekmektedir.

Form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacak, **form kapsamında yer alan işlemlerin bulunmaması durumunda ise bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.**

13.12.1.2. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler

Formun (I) numaralı bölümüne, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap döneminde mal veya hizmet alım ya da satımında bulunduğu gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır.

Bu çerçevede, söz konusu formun bu bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemi içinde **işlem yaptığı** yurt içinde bulunan ilişkili kişilerin adı-unvanı ve vergi kimlik numarası/T.C kimlik numarası ile yurt dışında bulunan ilişkili kişiler ve bu ilişkili kişilerin bulunduğu ülke yazılacaktır. Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefinin yurt dışında işlem yaptığı ilişkili kişinin bulunduğu ülke ile söz konusu ilişkili kişinin kanuni/iş merkezinin farklı ülke olması halinde, ilgili sütuna işlemin yapıldığı ülke adı yazılacaktır.

13.12.1.3. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler

Formun (II) numaralı bölümüne, mükellefin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler yazılacaktır.

Her bir işlemle ilgili olarak "Alım" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara **Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil edilmeyecek olup, iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.**

13.12.1.3.1. Varlıklar

Formun "Varlıklar" bölümünde yer alan 1 ve 2 numaralı satırlarda, mükellefin ilişkili kişiler ile yaptığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal alım veya satımına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu satırın alım sütununda mükellefin ilişkili kişilerden formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde satın aldığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı, satım sütununda ise mükellefin ilgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere sattığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu bölümün 3 numaralı "Gayri Maddi Haklar/Varlıklar" satırında, alım sütununa mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde edindiği veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel, satım sütununda ise mükellefin ilişkili kişilere sattığı veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel yazılacaktır.

Bölümün 4 numaralı "Kiralamalar" satırında, formun ilgili bulunduğu hesap döneminde mükellefin ilişkili kişilerden yaptığı kiralama işlemine ilişkin kira bedeli alım sütununa, ilişkili kişilere kiraya verme işlemine ilişkin kira bedeli satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 5 numaralı satırında, mükellefin ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği demirbaşlar, gayrimenkuller gibi sabit kıymetlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

13.12.1.3.2. Hizmetler

Formun "Hizmetler" ile ilgili bölümünde "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler" ve "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri"nin yer aldığı 6 ve 7 numaralı satırlarda, mükellef tarafından ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerden alınan hizmetlere ilişkin tutarlar alım sütununda, ilişkili kişilere verilen söz konusu hizmetlere ilişkin tutarlar satım sütununda yer alacaktır.

Bölümün 8 numaralı "Komisyon" satırında, ilişkili kişilere verilen komisyon tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan komisyon tutarı satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 9 numaralı satırı ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve yukarıda sayılanlar dışındaki herhangi bir hizmetin bulunması halinde doldurulacaktır.

13.12.1.3.3. Mali İşlemler

Formun "Mali İşlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup,

ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra, ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 11 numaralı "Gayri Nakdi Krediler" satırında alınan teminat bu satırın alım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin verilen komisyon tutarı ise alım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Verilen teminat satım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin alınan komisyon tutarı da satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Bölümün 12 numaralı "Mevduat/Repo-Faiz" satırında, mevduat veya repo işlemlerinde; yatıran yönünden, mevduat veya repo tutarı satım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için alınan faiz satım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Mevduat veya repo işlemlerinde; kabul eden yönünden, mevduat veya repo tutarı alım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için verilen faiz alım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 13 numaralı "Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)" satırında, mükellefin ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği vadeli işlemlere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Forward işlemleri ile ilgili olarak 13.1 numaralı satırda, alıcı taraf sözleşmeye göre alımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise sözleşmeye göre satımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Futures işlemleri ile ilgili olarak 13.2 numaralı satırda, işleme ilgili olarak verilen komisyon tutarı alım sütununda sağ tarafa, alınan komisyon tutarı ise satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Formun 13.3 numaralı opsiyon sözleşmeleri satırında, satın alma ya da satma hakkı karşılığında verilen opsiyon primi alım sütununda sağ tarafa, alınan opsiyon primi satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

Alım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Satım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki

piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini ise alım sütununda sol tarafa yazacaktır

Formun 13.4 numaralı para swapı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/YTL) vade tarihinde alan tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) satım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri alım sütununda sol tarafa yazılacaktır. Öte yandan sözleşmeye baz alınan kıymeti vade tarihinde veren tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) alım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri ise satım sütununda sol tarafa yazılacaktır.

Formun 13.5 numaralı faiz swapı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Bölümün 14 numaralı "Menkul Kıymetler" satırına, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Eurobond veya bir başka menkul kıymetin alım veya satımına ilişkin işlemlerde işlemin niteliğine göre ana para bu satırın sol tarafına, faiz ise sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 15 numaralı "Sigorta" satırına, ilişkili kişi kapsamında verilen prim tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan prim satım sütununa yazılacaktır.

13.12.1.3.4. Diğer İşlemler

Formun "Diğer İşlemler" bölümünde yer alan 17 numaralı "İkramiye ve Benzeri Ödemeler" satırında, alım sütununa formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere verilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin tutarı, satım sütununa ise ilişkili kişilerden alınan bu tür ödemelerin tutarı yazılacaktır.

Bölümün 18 numaralı "Grup İçi Hizmetler" satırına 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde, mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır. Dolayısıyla, grup içi hizmet kapsamında alınan hizmete ilişkin tutar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutar ise satım sütununa yazılacaktır.

13.12.1.3.5. Yapılan İşlemlerin Toplamı

Bu bölüme varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.

13.12.1.4. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler

Bu bölüme, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı ve formun "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümündeki işlemler için kullandığı yöntemler ve anılan bölümde yer alan alım satım tutarları yazılacaktır.

Formun bu bölümünde yer alan alım ve satım sütunlarına ilişkin "Toplam İşlem Tutarı", "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümünde yer alan "Yapılan İşlemlerin Toplamı" satırının alım ve satım sütunlarında yer alan tutarlara eşit olmalıdır.

13.12.1.3. Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler

Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde bu bölüm doldurulacaktır.

Tablodaki sütunlar itibarıyla, iştirak edilen her bir yurtdışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere, yurtdışı iştirakin;

- Unvanı,
- Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke,
- Toplam gayrisafi hasılatı

ile yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

13.12.1.4. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler

Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde bu bölüm doldurulacaktır. Buna göre;

- "*Aktif Toplamı*" : Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- "*Toplam Borçlar*": Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- "*Öz Sermaye Tutarı*": Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.

- "*Toplam Faiz Giderleri*": Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- "*Toplam Kur Farkı Giderleri*": Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- "Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı": İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.

13.12.1.5. Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerce Formun Doldurulması

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin de, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

13.12.1.6. Formun Verilmemesinin Müeyyidesi

1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.'de İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilerek cezalar konusunda çok geniş bir açıklama yapılmıştır.

Form da 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT. ile ibraz etme zorunluluğu getirilen bir belgedir. Dolayısıyla bu formun, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde ibraz edilmemesi halinde de Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Ancak, bu durumda hangi cezanın uygulanması gerektiği konusunda tereddütler hasıl olmaktadır.

Kimileri, formun beyanname ekinde gönderilmemesi halinde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezasının uygulanacağını, kimileri de bu durumda, özel usulsüzlük cezasının uygulanamayacağını VUK Md. 352/II-7'ye göre ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanması gerektiğini belirtmektedirler.

Kanaatimizce de bu durumda özel usulsüzlük cezasının uygulanması mümkün değildir. Yukarıda açıklandığı üzere, form, beyanname eki olarak düşünülmüş ve bu şekilde istenmiştir. Bu nedenle, formu ibraz etmeyen mükellefler asında, VUK Md. 352/II-7'de yer alan "*Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;*" hükmü uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir.

13.12.2. Transfer Fiyatlandırması Raporu

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,

- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri

için 1 seri numaralı TFYÖKD hk. GT.'nin 3 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Bu rapor, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanmalı ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmelidir.

13.12.3. Diğer Belgeler

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,

- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine

ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak, rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

1. Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

2. Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.

14. MADDE 14 : BEYAN ESASI

Beyan esası

Madde 14- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

(3) Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(4) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

(5) Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.

(6) Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

(7) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanunî veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

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

14.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlardan oluşan kurum kazançları üzerinden (dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen ücret gelirleri hariç) 5520

sayılı K.V.K.'nda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Söz konusu kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, söz konusu kazançları elde eden kurumların mükellefiyet türüne göre (tam ya da dar mükellefiyet) farklılık arz etmektedir.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde genel esas, söz konusu kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi olmakla birlikte kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar; mezkur Kanunun 15 ve 30. maddeleri ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi ihtiyari olmakla birlikte, bunların dışında kalan kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunludur. Doğal olarak yıllık beyannameye intikal ettirilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde mahsup edilmesi mümkündür. Aksi takdirde tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilememesi halinde mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkacağı tabidir.

Öte yandan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan ve "tam mükellef" olarak adlandırılan kurumların yurt dışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratlarda genel olarak Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olup söz konusu bu kazançların Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar ile birlikte yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak Türkiye'de tarh edilecek kurumlar vergisinden yurt dışında ödenen vergilerin mezkur Kanunun 33. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde mahsup edilmesi mümkün olduğu gibi yurt dışında elde edilen kazanç ve iratların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile ilgili olarak Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan düzenlemelerinde dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nda iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Buna göre mezkur Kanunun 14. maddesinde tam mükellefiyeti haiz kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında, 24. maddesinde ise dar mükellefiyeti haiz kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın bu bölümünde tam mükellefiyeti haiz kurumlarca bir hesap dönemi içinde gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde edilen kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanacak olup, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

14.2. TAM MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ YILLIK BEYANNAME İLE BEYANI

Bilindiği üzere kazanç ve iratların ya da vergiyi doğuran işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin beyan esasları, vergilemeye ilişkin bütün yükümlülüklerin bizzat mükellefler veya vergi sorumlusu ya da mükelleflerin/vergi sorumlularının

kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirilmesini ifade etmekte olup, beyan esasında vergilemenin temel unsurları olan tarh ve tahakkuk işlemleri beyanname ile beyan edilen veriler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının vergilendirilmesinde de genel esas, söz konusu kazançların mükellefler tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmesidir. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın "Beyan esası" başlıklı 14. maddesinde tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde edecekleri kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. (Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten önceki dönemlere ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 20 ve 21. maddelerinde de kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.)

5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumlar vergisinin; mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı ve söz konusu beyannamenin, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içereceği hüküm altına alınmıştır. Kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesinde genel esas, her mükellefin vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname vermesi olmakla birlikte tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekmektedir. Kaldı ki anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmeyeceği belirtilmek suretiyle uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar bertaraf edilmiştir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde elde ettikleri kurum kazançlarının da yıllık beyanname ile beyan edilmesi esas olmakla birlikte anılan Kanunun 20. maddesinde tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilebileceğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

14.3. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARIN YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMEMEYEN KAZANÇLARI

Tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar genel olarak kurum kazancı olarak adlandırılır ve 5520 sayılı K.V.K.'nın "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca G.V.K.'nın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde tespit edilir. Tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları, söz konusu kazanç veya iradın mahiyetine bakılmaksızın ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle, yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu durum, elde edilen kazanç veya iradın mezkur Kanunu 15. veya G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olması durumunda da geçerlidir. Başka bir deyişle tam mükellefiyeti haiz kurumlar, elde etmiş oldukları tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratları da yıllık beyanname ile

beyan etmek zorundadırlar. Doğal olarak bu şekilde yıllık beyanname ile beyan edilen kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden yıl içinde tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergiler mahsup edilebilecektir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin genel esas bu şekilde olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinin (5) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin olarak özel düzenlemeler yapılmıştır. Anılan fıkra da; kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere 01.01.2006 tarihinden önce G.V.K.'nın 94. maddesinin (5/c) bendi, bu tarihten sonra ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/b) bendi uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden 2003/6577 sayılı B.K.K. uyarınca %22 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.²⁸⁶ Kooperatiflerin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazançların sadece anılan maddeler uyarınca tevkifata tabi tutulmuş bulunan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması durumunda söz konusu bu gelirler için beyanname verilmeyecektir. Bu durumdaki kooperatiflerin tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan taşınmaz kira gelirleri için ihtiyari olarak da beyanname vermeleri mümkün değildir. Öte yandan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kooperatiflerin kazançlarının tevkifata tabi tutulmuş bulunan mevduat faizlerinden ibaret olması durumunda da aynı şekilde bu kazançlar için yıllık beyanname vermeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu arada kooperatiflerin kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmeyen kazançlardan oluşması durumunda, söz konusu bu kazançlar için geçici vergi beyanamesi de verilmeyecektir.

Diğer taraftan elde ettikleri taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri tevkifata tabi tutulmuş bulunan kooperatiflerin bu dönem itibariyle başka gelirlerinin de mevcut olması durumunda gerek taşınmaz kira gelirleri gerekse diğer gelirlerinden oluşan tüm kurum kazancının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle kooperatiflerce elde edilen tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizlerinin yıllık beyanname ile beyan edilmemesi için kooperatif gelirlerinin sadece bu kazançlardan oluşması gerekmektedir. Doğal olarak kooperatiflerin başka gelirlerinin de mevcut olması nedeniyle kurum kazancına dahil edilerek beyan edilecek taşınmaz kira gelirleri ve mevduat faizleri dahil toplam kurum kazancı üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinden yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup edilebileceği tabidir.

Kooperatiflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelirlerin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması durumunda söz konusu bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceğine ilişkin düzenleme 5422 sayılı K.V.K.'nda mevcut olup gerek eski gerek yeni sistem uyarınca kooperatiflerin dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu düzenleme kapsamında beyan etmeme

²⁸⁶ 20.12.2006 tarih ve 2006/11449 sayılı B.K.K. uyarınca G.V.K.'nın 70. maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması karşılığında 01.01.2007 tarihinden itibaren bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde 12.01.2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

uygulanmasından yararlanabilmeleri mümkün değildir. Buna karşılık sadece taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizlerinden oluşan kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmemesi uygulaması açısından kooperatifin mahiyetinin veya faaliyet konusunun herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

14.4. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA YILLIK BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ SÜRE VE BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ YER

Tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratları ihtiva eden yıllık beyannamelerin verileceği yer ve süreye ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

14.4.1. Genel Açıklama

5422 sayılı K.V.K.’nda kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar, tam veya dar mükellefiyet ayrımı yapılmaksızın 20 ve 21. maddelerde düzenlenmişti. Buna göre anılan Kanunun 21. maddesinde özetle; yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği, dar mükellefiyette vergi muhatabının Türkiye’yi terketmesi halinde ise söz konusu beyannamenin memleketi terke tekaddüm eden onbeş gün için verilmesi gerektiği ve sermaye şirketleri dışında kalan diğer kurumların beyanname verme süresini uzatmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştı.

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın 14. maddesinde ise tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verileceği hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlarında yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmekte olup, mezkur Kanunun 25. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca söz konusu yıllık beyannamenin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi halinde ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükellefleri de bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesini, özel hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar. Örneğin kendisine 01.07-30.06 tarihleri özel hesap dönemi olarak tayin edilen bir kurumlar vergisi mükellefinin 30.06.2008 tarihinde kapanan hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin Ekim ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.²⁸⁷

²⁸⁷ 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi oranı %20 olmakla birlikte 2006 yılı içinde kapanan özel hesap dönemlerinde elde edilen kurum kazançlarının vergilendirilmesinde esas alınacak

Diğer taraftan 5422 sayılı K.V.K.'nın 21. maddesinde yer alan sermaye şirketleri dışında kalan kurumların beyanname verme süresini uzatmaya ilişkin Maliye Bakanlığı yetkisi, 5520 sayılı K.V.K.'nın da yer almamaktadır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden itibaren Maliye Bakanlığının yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi süresini uzatma yetkisi bulunmamaktadır.

14.4.2. Yıllık Beyanname Verme Süresini Uzatan Haller

5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesi uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarını ihtiva eden yıllık kurumlar vergisi beyannamesini, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesine ilişkin genel esas bu olmakla birlikte beyanname verme süresini uzatan bir kısım hallerde mevcut bulunmaktadır. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarını ihtiva eden yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini uzatan haller şunlardır;

14.4.2.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Ek Süre Verilmesi;

Kitabımızın önceki bölümünde belirtildiği üzere 5520 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı K.V.K.'nın 21. maddesinin ikinci fıkrasında sermaye şirketleri dışındaki kurumların yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini uzatmaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştı. Buna göre, Maliye Bakanlığı; kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının yıllık kurumlar vergisi beyanname verme sürelerini uzatmaya yetkiliydi.

Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nda yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin uzatılmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'na herhangi bir yetki verilmemiştir. Bu nedenle 2005 ve daha önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançlarını ihtiva eden yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği süreyi uzatmaya Maliye Bakanlığı yetkili iken 2006 ve izleyen yıllarda elde edilecek kurum kazançlarını ihtiva eden yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği süreyi uzatmaya Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır.

14.4.2.2. V.U.K. Uyarınca Zor Durumda Bulunanlara Ek Süre Verilmesi;

Bilindiği üzere 213 sayılı V.U.K.'nın "Mühlet verme" başlıklı 17. maddesinde özetle; zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye

kurumlar vergisi oranı ile ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (6) numaralı fıkrasında özel düzenleme yapılmıştır. Buna göre; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançlarının vergilendirilmesinde, 01.01.2006 tarihinden önceki aylara %30, sonraki aylara ise %20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanacak olup, bu şekilde yapılan hesaplama da oran kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Bakanlığı tarafından kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere, beyanname verme süresine ilişkin münasip bir süre belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme kapsamında yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin uzatılabilmesi için;

- Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin sona ermesinden önce yazılı talepte bulunulması,
- Süre uzatımı talebinde ileri sürülen hususların Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilmesi,
- İlave süre verilmesinin, kurumlar vergisinin alınmasını tehlikeye sokmaması,

gerekmektedir. Anılan şartların mevcut olmaması durumunda yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesine ilişkin olarak talepte bulunan kurumlara ek süre verilmesi mümkün olmayacaktır.

Öte yandan anılan madde de ayrıca; zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevleri yerine getiremeyecek olanlara kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca münasip bir süre verilebileceği, Maliye Bakanlığı'nın ayrıca bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları veya mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın genel mahiyette mühlet verme yetkisini kullanabileceği hüküm altına alınmıştır.

14.4.2.3. Mücbir Sebep Hallerinin Mevcut Olması Durumunda Ek Süre Verilmesi

V.U.K.'nın "Mücbir sebeplerle gecikme" başlıklı 15. maddesinde anılan Kanunun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınmış olup, mücbir sebep sayılan haller şunlardır;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış olması,

gibi hallerdir. Söz konusu hallerin mevcut olması durumunda bütün vergisel yükümlülüklerde olduğu gibi yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi de, mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar duracak, buna karşılık mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacaktır.

14.4.2.4. Arama Nedeniyle Ek Beyan Süresi;

V.U.K.'nın "Arama yapılabilecek haller" başlıklı 142. maddesinde özetle; ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması durumunda, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer

şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği hüküm altına alınmış olup, aramanın yapılabilmesi için;

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi,

gerekmektedir.

Diğer taraftan anılan Kanunun 144. maddesinde yapılacak arama sonucunda defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini ortadan kaldırmayacağı, buna karşılık defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzayacağı ve ek sürenin bu müddetin sonundan itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre arama nedeniyle defter ve belgelerine el konulan kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık kurumlar vergisi beyannamesini verme süresi, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az olması kaydıyla, kendiliğinden bir ay uzayacaktır.

14.4.2.5. İnceleme Tutanağının İmzalanmaması Nedeniyle Beyanname Verme Süresinin Uzaması;

V.U.K.'nın "İnceleme tutanakları" başlıklı 141. maddesinde; inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, düzenlenen inceleme tutanaklarının ilgililer tarafından imzalanmaması durumunda, tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikaların, nezdinde inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınarak inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde kapsamında defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakla birlikte, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan sürenin bir aydan az olması durumunda ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzayacak ve ek süre bu müddetin sonundan itibaren başlayacaktır.²⁸⁸

14.4.3. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

5520 sayılı K.V.K.'nın "Beyan esası" başlıklı 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verileceği, (6) numaralı fıkrasında ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin, kurumun kanuni ve iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesi olduğu, (7) numaralı fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerin bağlı

²⁸⁸ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,

oldukları vergi dairelerini, kanuni veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kurumların kanuni ve iş merkezleri 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin (5) ve (6) numaralı fıkralarında hüküm altına alınmıştır. Buna göre vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez kanuni merkez, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği yer ise iş merkezi olarak değerlendirilecektir.

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri Maliye Bakanlığı tarafından aksi bir belirleme yapılmadığı sürece kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine bağlı olup, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin de bu yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.²⁸⁹

14.4.4. Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme Hallerinde Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiye, devir, birleşme ve bölünme hallerinde gerek bu işlemlerin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine ait gerekse beyanname verme süresi henüz gelmemiş bulunan önceki dönemlere ait yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süreleri genel esaslardan farklılık arz etmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin gerçekleştirecekleri; tasfiye, devir, birleşme ve bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar, 5520 sayılı K.V.K.'nın 17-20. maddelerinde düzenlenmiş olup, söz konusu bu durumlarda yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süreleri de genel esaslardan farklı olarak düzenlenmiştir.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiye, devir, birleşme ve bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ile söz konusu bu durumlarda yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin hangi sürelerde verilmesi gerektiği ayrıntılı olarak açıklanacak olmakla birlikte bu bölümde ana hatlarıyla belirtilmesinde fayda görülmektedir. Buna göre tasfiye, devir, birleşme ve devir hallerinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin şu süreler içinde bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir;

14.4.4.1. Tasfiye Hallerinde Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre

14.4.4.1.1. Tasfiye Dönemleri ile Nihai Tasfiye Beyannamesinin Verileceği Süre

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasında tasfiye beyannamelerinin, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren mezkur Kanunun 14. maddesinde yazılı süreler içinde, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesinin ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren

²⁸⁹ 5345 sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"un 23. maddesinde Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına ve bunların faaliyete geçirilmesine ilişkin usul ve esaslarla; aynı il sınırları içinde kalmak kaydıyla mükelleflerin, işyeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalımsızın belirlenecek ölçütlere göre hangi vergi dairesi müdürlüğü veya başkanlığına bağlı olacağını belirlemeye Maliye Bakanının yetkili olduğu hüküm altına alınmış olup, 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul İli'nde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmasına karar verilmiştir.

otuz gün içinde kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanunun anılan 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiyeye girdikleri tarih ile aynı takvim yılının sonu bir hesap dönemi sayılır ve bu döneme ait kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar verilir. Tasfiyenin başladığı tarihe isabet eden hesap döneminden önceki hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi genel esaslar çerçevesinde verilir. Tasfiyenin başladığı tarihe isabet eden takvim yılının ilk gününden tasfiyenin başladığı tarih arasındaki dönem (kıst dönem), ayrı bir hesap dönemi olarak değerlendirilir ve bu döneme ait kurumlar vergisi beyannamesi tasfiyenin başladığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir.

Buna karşılık tasfiye dönemi içinde tasfiyenin de neticelenmesi durumunda tasfiye beyannamesinin, bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren otuz gün içinde bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu tarih itibarıyla henüz beyan tarihi gelmemiş beyannamelerinde otuz günlük bu süre içinde verilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle daha önceki dönemlere ait beyannamelerin, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin beyannamenin verileceği süreden sonraya bırakılması mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki hesap dönemlerine ilişkin kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 31. maddesi uyarınca tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını müteakiben söz konusu tasfiye beyannamelerinin onbeş gün içinde bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Örnek: Ankara ilinde tekstil ürünlerinin üretimi ve pazarlaması faaliyeti ile iştigal eden (A) A.Ş., 15.07.2006 tarihinde tasfiyeye girmiş ve 20.08.2008 tarihinde tasfiye işlemleri sona ermiştir. Buna göre mükellef kurumun tasfiye dönemleri ve tasfiye beyannamelerinin verilmiş tarihleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Tasfiye dönemi	Beyan zamanı
I. Tasfiye Dönemi (15.07.2006- 31.12.2006)	25.04.2007
II. Tasfiye Dönemi 01.01.2007-31.12.2007	25.04.2008
III. Tasfiye Dönemi 01.01.2008-31.08.2008	30.09.2008

Örneğimizde yer alan (A) A.Ş.'nin tasfiye işlemleri 15.07.2006 tarihinde başlayarak 20.08.2008 tarihinde sona ermiş olmakla birlikte kurumlar vergisi uygulaması açısından üç farklı tasfiye dönemi söz konusudur. Buna göre 15.07.2006-31.12.2006 tarihleri arasındaki I. Tasfiye dönemine ilişkin faaliyet

sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü (25.04.2007) akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. II. tasfiye dönemi olan 01.01.2007-31.12.2007 tarihleri arasındaki faaliyet sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin de aynı esaslar çerçevesinde 25.04.2008 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan tasfiye işlemlerinin tamamlandığı 31.08.2008 tarihinden itibaren otuz gün içinde nihai tasfiye beyannamesinin bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte örneğimizde yer alan kurumun tasfiye işlemlerinin II. tasfiye dönemine ilişkin beyannamenin verileceği 25.04.2008 tarihinden önce sonuçlanmış olması durumunda nihai tasfiye beyannamesinin verilmesinden sonra önceki döneme ait tasfiye beyannamesinin verilmesi mümkün olmadığından gerek II. tasfiye dönemine ait beyannamenin gerekse nihai tasfiye beyannamesinin tasfiye işlemlerinin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Örneğin tasfiyenin 01.03.2008 tarihinde sonuçlanmış olması durumunda 31.03.2008 tarihine kadar gerek II. tasfiye dönemine ait beyannamenin gerekse nihai tasfiye beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

14.4.4.1.2. Tasfiye Giriş Tarihinden nceki Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verileceği Süre

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemi olmakla birlikte tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesinde “hesap dönemi” yerine “tasfiye dönemi” geçerli olmaktadır. Diğer taraftan tasfiye halindeki kurumların tasfiye haline girdikleri tarih ile ilgili takvim yılının başı arasındaki süre (kıst dönem) ayrı bir vergilendirme dönemi olacaktır. Başka bir deyişle takvim yılı başından tasfiyeye giriş tarihi arasındaki dönem, “**kıst dönem**” olarak adlandırılır. 5520 sayılı K.V.K.’nın 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar verileceği hüküm altına alınmış olduğundan, kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin de aynı şekilde kıst dönemin sona erdiği tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

rnek: (B) Ltd.şti. 20.03.2007 tarihinde tasfiyeye girmiş olup, 01.01.2007-20.03.2007 tarihleri arasındaki kıst döneme ait faaliyet sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin, kıst dönemin sona erdiği tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına (25.07.2007) kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere nihai tasfiye beyannamesinin, tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden otuz gün içinde verilmesi gerektiğinden, kıst döneme ait beyannamenin verileceği tarihten önce tasfiyenin tamamlanarak beyanname verilme süresinin gelmiş olması durumunda kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin de bu süre içinde verilmesi gerekmektedir. Örneğimizde yer alan kurumun tasfiye işlemlerinin 01.06.2007 tarihinde tamamlanmış olması durumunda nihai tasfiye beyannamesi ile kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden otuz gün içinde (01.07.2007 tarihine kadar) bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

14.4.4.2. Birleşme Durumunda Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesinin birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu belirtildiğinden birleşme nedeniyle münfesi hale gelen kurumların gerek hesap döneminin başından birleşme tarihine kadar olan kıst döneme ait yıllık beyannamenin gerekse birleşmenin isabet ettiği hesap döneminden önceki döneme ait olup henüz beyanname verme süresi gelmeyen döneme ait yıllık beyannameyi tasfiye ile ilgili olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde bağlı bulunduğu vergi dairesine vermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan birleşilen kurumun gerek birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemine ait gerekse birleşme tarihinin isabet ettiği dönemden önceki döneme ait kurumlar vergisi beyannameleri genel esaslar çerçevesinde hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ayrıca birleşilen kurum faaliyetine devam ettiğinden kıst dönem kazancının tespit edilerek beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

14.4.4.3. Devir Durumunda Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında devrolan kurumların hesap döneminin başından devir tarihine kadar olan kıst dönem kazancının birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin de aynı süre içinde (birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde) münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan devralan kurumun gerek birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemine ait gerekse birleşme tarihinin isabet ettiği dönemden önceki döneme ait kurumlar vergisi beyannameleri genel esaslar çerçevesinde hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ayrıca devralan kurum faaliyetine devam ettiğinden kıst dönem kazancının tespit edilerek beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

14.4.4.4. Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre

5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (3) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar için kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyeceği gibi bu işleme taraf olan kurumlar

faaliyetlerine devam ettiklerinden kıst dönem kazancının tespit edilerek beyan edilmesine de gerek bulunmamaktadır.

Bununla birlikte mezkur Kanunun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemlerinde sadece bölünen kurumun bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup doğrudan doğruya bölünme işleminden doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Bölünen kurumun hesap döneminin başından bölünme tarihine kadar elde edeceği kurum kazancını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin, bölünmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin de aynı süre içinde (bölünmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde) bölünen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

14.5. ELEKTRONİK BEYANNAME UYGULAMASI

14.5.1. Kanuni Düzenleme

Elektronik beyanname uygulamasının yasal dayanağını V.U.K.'nın 5228 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değişik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile dört ve beşinci fıkraları oluşturmakta olup, anılan fıkra şu şekildedir;

“Maliye Bakanlığı;

.....

4. (16.07.2004 gün ve 5228 sayılı Kanunun 8. maddesi ile değiştirilmiştir.) Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, (03.07.2004 gün ve 5398 Sayılı Kanunun 23. maddesi ile eklenmiştir.) kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye,

.....

(16.07.2004 gün ve 5228 sayılı Kanunun 8. maddesi ile eklenmiştir.) Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve

bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.

(03.07.2004 gün ve 5398 Sayılı Kanununun 23. maddesi ile eklenmiştir.) Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer.”

Diğer taraftan mezkur Kanununun 28. maddesinin ikinci fıkrasında; beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenlenerek mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği, bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

14.5.2. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar

V.U.K.'nın mükerrer 257. maddesinde yer alan düzenleme ile Maliye Bakanlığı'na; vergi beyannameleri ve bildirimlerinin internet veya diğer elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilebilmesine ilişkin olarak izin verme veya zorunluluk getirmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. 340 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi uygulamasının amacı; mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır. Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar 340, 346 ve 357 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir.

14.5.2.1. Elektronik Ortamda Gönderilmesi Zorunlu Olan Beyannameler

Mükelleflerin elektronik ortamda vermek zorunda oldukları beyannameler 346 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde şu şekilde düzenlenmiştir;

- a) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,
- b) Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- c) Geçici Vergi Beyannamesi,
- d) Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç),
- e) Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- f) Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi.

Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesini elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

14.5.2.2. Beyannamelerini Elektronik Ortamda Göndermek Zorunda Olanlar

357 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği uyarınca 31.12.2005 tarihi itibarıyla aktif toplamı 100.000 Yeni Türk Lirasını veya 2005 hesap dönemine ait ciroları toplamı 200.000 Yeni Türk Lirasını aşan ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Buna göre elektronik ortamda beyanname verme mecburiyeti getirilen mükelleflerden 31.12.2005 tarihi itibarıyla, belirtilen hadleri aşan kurumların 2005 yılı hesap dönemine ilişkin olup, 15.04.2006 tarihine kadar verilecek olan Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile 2006 yılının birinci geçici vergi dönemine ilişkin olup, 10.05.2006 tarihine kadar verilecek olan Geçici Vergi Beyannamesini, 340 ve 346 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda elektronik ortamda göndermeleri gerekmektedir.

Anılan uygulama açısından aktif toplamı ibaresi, V.U.K.'nın 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarından oluşan net aktif; ciro toplamı ibaresi ise aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarlardan oluşan gayri safi hasılatı ifade etmektedir.

Öte yandan özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükellefleri, belirtilen hadlerle sınırlı olmaksızın Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

14.5.2.3. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesinde İzlenecek Yöntemler

346 ve 357 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğlerinde yer alan düzenlemeler uyarınca beyannamelerin elektronik ortamda doğrudan mükellefler tarafından ya da aracılık yetkisi verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından gönderilmesi mümkün olup, söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

14.5.2.3.1. Beyannamelerin Doğrudan Mükellefler Tarafından Gönderilmesi

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hasılatlarının belli bir tutarın üzerinde olması nedeniyle, beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğunda bulunmayan mükellefler istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebileceklerdir.

Bu kapsamda bulunan mükelleflerin söz konusu uygulamadan yararlanabilmesi için, bağlı buldukları vergi dairelerine 340 seri numaralı tebliğin (1) numaralı ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu ve Taahhütnamesi”ni doldurarak müracaat etmeleri gerekmektedir. Bu şekilde talepte bulunan mükelleflere bağlı buldukları vergi dairesince, müracaat anında sistemden üretilen kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf verilecektir. Şifre zarfının mükellefe veya yetki verilen kişiye tesliminde,

“... Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellefi’ya beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilmesi için kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarf, kapalı olarak teslim edilmiştir.”

şeklinde bir “Teslim Tutanağı” tanzim edilecek ve söz konusu tutanak mükellef veya noterde verilmiş vekaletnameyle yetki verdiği kişi ile vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacaktır. Tanzim edilen Teslim Tutanağı ile Talep Formunun birer örneği mükellefin dosyasında muhafaza edilecektir.

Mükellef veya kanuni temsilci tarafından imzalanacak formun, bunlar tarafından bizzat vergi dairesine teslim edilemeyecek olması halinde, ilgili vergi dairesine verecekleri bir dilekçe ile kendilerine ait kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarfın vergi dairesince noterde verilmiş vekaletnameyle yetkili kıldıkları kişiye verilmesini talep edebileceklerdir.

Beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilmelerine izin verilen mükellefler diledikleri takdirde bu Tebliğ uyarınca elektronik beyanname göndermeye aracılık yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiler vasıtasıyla da beyannamelerini gönderebileceklerdir.

Diğer taraftan 15 seri numaralı V.U.K. Sirkülerlerinde 340 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde belirlenen esaslar çerçevesinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecek mükelleflere ilave olarak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre belirlenen aktif büyüklük ile net satış tutarı ölçüleri şartı aranılmaksızın, aşağıda belirtilen mükelleflerin de istemeleri halinde beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendilerinin göndermesi uygun görülmüştür.

- Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve bunlara bağlı iktisadi işletmeler, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri, Döner Sermayeli İşletmeler, Özerk Kuruluşlar ile Diğer Kamu Kurumları,
- Noterler,
- Muhasebeye ilişkin işlemleri, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış bulunan meslek mensupları tarafından yerine getirilen mükellefler,
- Herhangi bir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın, yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi imzalamış olan mükellefler,

14.5.2.3.2. Beyannamelerin Aracılık Yetkisi Verilen Gerçek ve Tüzel Kişiler Tarafından Gönderilmesi

340 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği ile 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin (meslek mensuplarının), mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermeleri uygun görülmüştür. Buna göre, elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almak isteyen meslek mensuplarının örneği anılan Tebliğin (2) numaralı ekinde yer alan, “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu ve Taahhünamesi”ni doldurarak bağlı buldukları vergi dairesine bizzat, tüzel kişilik şeklinde faaliyette bulunanların ise kanuni temsilcilerinin müracaat etmeleri gerekmektedir.

Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi talep eden meslek mensubunun mesleği faal olarak icra ettiği hususu vergi dairesince dosya bilgilerinden teyit edildikten sonra müracaat anında sistem tarafından üretilecek kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden kapalı bir zarf meslek mensubuna verilecektir. Şifre zarfının meslek mensubuna tesliminde,

“... Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellefi Serbest Muhasebeci/ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir/Yeminli Mali Müşavir’ya elektronik beyanname göndermeye aracılık etmek üzere kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarf, kapalı olarak teslim edilmiştir.”

şeklinde bir “Teslim Tutanağı” tanzim edilecek ve söz konusu tutanak meslek mensubu ile vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacaktır.

Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verilen meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannamelerin yanı sıra, münferit olarak talepte bulunan mükelleflerin beyannamelerinin gönderilmesine de aracılık edebileceklerdir. Bu durumda, V.U.K.’nın mükerrer 257. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca, meslek mensubu ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında buna ilişkin özel bir sözleşme düzenlenmesi gerekecektir. Aracılık yetkisi verilen meslek mensuplarının kendi mükellefiyetleri ile ilgili vergi beyannamelerini de elektronik ortamda gönderebilecekleri tabiidir.

Yetki verilmiş meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilmeleri için müşterileriyle anılan Tebliğin (3) numaralı ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi”ni, münferit talepte bulunan müşterileriyle de örneği Tebliğin (4) numaralı ekinde yer alan, “Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi”ni düzenleyecekler ve sözleşmelerin bir örneğini müşterilerine verecekler, bir örneğini de gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edeceklerdir.

Gönderilen beyannamenin aynı zamanda;

- Meslek mensubunca da imzalanması gereken bir beyanname olması halinde, beyannamede yer alan “beyannameyi düzenleyen Serbest Muhasebeci/ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” bölümüne,

- Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilecek bir beyanname olması halinde ise, beyannameye yer alan “beyannameyi tasdik eden Yeminli Mali Müşavir” bölümüne,

meslek mensubuna ilişkin bilgilerin yazılması meslek mensubunun beyannameyi imzalamış/tasdik etmiş sayılması için yeterli olacaktır.

14.5.2.4. Elektronik Beyannamelerin Süresinde Verilmemesinin Müeyyidesi

Elektronik beyanname uygulamasının düzenlendiği V.U.K.’nın mükerrer 257. maddesine 5398 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği ve bu iletinin tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan anılan Kanunla V.U.K.’nın mükerrer 355. maddesine eklenen fıkra ile de elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usûlsüzlük cezasının, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olan mükelleflerden bu zorunluluğa uymayanlar adına V.U.K.’nın mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Buna göre, beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin, beyannamelerini kanunî süresi içerisinde vermeyip kanunî süresinin sonundan başlayarak birinci 15 günlük süre içerisinde ve elektronik ortamda vermeleri halinde anılan maddenin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen ve mükelleflerin durumuna uyan özel usulsüzlük cezası miktarları 1/4 oranında; izleyen ikinci 15 günlük süre içerisinde vermeleri halinde ise bu ceza miktarları 1/2 oranında uygulanacaktır. Bununla birlikte mükelleflerin elektronik ortamda vermek zorunda oldukları beyannamelerini kanunî süresi içerisinde vermemekle beraber kanunî süresinin sonundan başlayarak birinci ve ikinci 15 günlük sürelerin her ikisinde ve elektronik ortamda vermemeleri veya birinci ve ikinci 15 günlük sürelerin dolmasından sonra elektronik ortamda göndermeleri durumunda ise anılan bentlerde yer alan cezalardan mükellefin durumuna uygun olan özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Doğal olarak elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin kanuni sürenin sona ermesini müteakiben mükelleflerce kendiliğinden verilmesi durumunda vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası kesilmesi durumu söz konusu olacaktır. Ancak söz konusu bu durumda kesilecek vergi ziyayı cezası %50 oranında tatbik edileceğinin ve vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezasının mukayese edilmesi suretiyle miktar olarak daha ağır olanının kesileceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Öte yandan elektronik ortamda gönderilmesi gereken beyannamelerin kanuni süresi içinde fakat kağıt ortamında verilmesi durumunda bu beyannameler kanuni süresi içinde verilen beyanname olarak kabul edilecek ve ilgili tahakkuklar derhal verilecek olmakla birlikte mükellefler adına V.U.K.'nın 355. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı olan ve durumlarına uyan özel usulsüzlük cezası tam olarak kesilecektir. Buna karşılık kanuni süresi içinde elektronik ortamda verilen beyannameye ilişkin olarak kanuni süre sona erdikten sonra kağıt ortamında ek beyanname verilmesi durumunda mükellefler adına V.U.K.'nın 355. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı olan özel usulsüzlük cezasının uygulanması mümkün değildir.

15. MADDE 15: VERGİ KESİNTİSİ

Vergi kesintisi

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

- a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,
- c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.).
- ç) Mevduat faizleri,
- d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,
- f) Birinci fıkranın (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler,

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

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

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

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

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

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

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

15.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının vergilendirilmesinde genel esas "beyan sistemi" olmakla birlikte, bir kısım kazanç ve iratların vergilendirilmesinde "tevkifat sistemi"de geçerli bulunmaktadır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar, 30. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden, söz konusu kazanç ve iratları sağlayanlarca tevkifat yapılması gerekmektedir. Mezkur Kanunun 15 ve 30. maddeleri 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunduğundan, anılan maddelerde tadadi olarak belirtilmiş bulunan kazanç ve iratlar üzerinden bu tarihten sonra tevkifat yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden önce yürürlükte bulunan 5422 sayılı K.V.K.'nda tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte mezkur Kanunun 24. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar ile tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte gerçek kişiler tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin bir kısım bentlerinin parantez içinde yer alan özel düzenlemeler uyarınca tam mükellef kurumlar

tarafından elde edilecek kazanç ve iratlardan bir kısmı üzerinden tevkifat yapılması gerekmekteydi.

Öte yandan 5281 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 67. madde ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı.

Kitabımızın bu bölümünde öncelikle tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulaması ana hatları itibariyle açıklanacak, daha sonra ise tam mükellef kurumlarca bu tarihten sonra elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden mezkur Kanunun Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır. (Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.)

15.2. TAM MÜKELLEFLER KURUMLAR TARAFINDAN 2005 VE DAHA ÖNCEKİ DÖNEMLERDE ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.'nda düzenlenmiş olmakla birlikte anılan Kanunda bunlar tarafından elde edilecek kazançlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş sadece dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması hüküm altına alınmıştı. Söz konusu bu durum ise ilk etapta, 2005 ve daha önceki dönemlerde sadece dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen bir kısım kazanç ve iratların tevkifata tabi olacağı buna karşılık tam mükellef kurumlar tarafından elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden hiçbir şekilde tevkifat yapılmayacağı sonucunu akıllara getirmekteydi. Ancak gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin bir kısım bentlerinin parantez içinde "tam mükellef kurumlar dahil" ibarelerine yer verilmek suretiyle bunlar tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlarda tevkifat uygulaması kapsamına dahil edilmiştir.

Bu kapsamda olmak üzere tam mükellef kurumlar tarafından 2005 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

15.2.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinin birinci fıkrasında, madde metninde tadadi olarak belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben gerçekleştiren kişi ve kurumların, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben

yapılan ödemenin niteliğine bağlı olarak değişen oranlarda tevkifat yapmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Anılan madde uyarınca avans olarak ödenenler dahil olmak üzere, hesaben veya nakden ödemiş oldukları tevkifata tabi ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır;

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

Anılanların dışında kalanların tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmadığı gibi madde metninde gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret erbaplarının tevkifat yapmak zorunda oldukları belirtildiğinden ticari kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbaplarının yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Diğer taraftan tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin tevkifat yapma zorunlulukları; sadece ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili olarak gerçekleştirdikleri ödemeler ile sınırlıdır. Başka bir deyişle tüccar, serbest meslek erbabı ya da çiftçilerin; ticari, mesleki veya zirai işleriyle ilgili olmayan ödemeleri üzerinden anılan düzenleme çerçevesinde tevkifat yapmaları söz konusu değildir.

15.2.2. Tevkifat Uygulamasına Tabi Kazanç ve İratlar

Bilindiği üzere G.V.K.'nda gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmış olup, anılan Kanununun 94. maddesinde **istihkak sahiplerinin gelir vergilerine** mahsuben tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle ilk etapta kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan anılan madde uyarınca tevkifat yapılmasının mümkün olmadığı düşünülebilir. Ancak anılan maddenin tevkifat uygulamasını düzenleyen bir kısım fıkralarının parantez içinde yer alan "tam mükellef kurumlar dahil" ibareleri dolayısıyla tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 2005 ve daha önceki dönemlerde Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifata tabi olanlar, 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde düzenlenmiş olması nedeniyle, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinde tevkifat uygulamasına tabi kazanç ve iratlar (15) bent halinde hüküm altına alınmış olmakla birlikte, tam mükellef

kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlardan sadece parantez içinde özel düzenleme bulunan kazanç ve iratlar tevkifata tabi olacak, buna karşılık madde metninde yer almayan ödemeler üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerden tevkifata tabi olanlar şunlardır;

- G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamındaki yıllara sari inşaat ve onarma işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri, (G.V.K. Md.94/3),

- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri, (G.V.K. Md.94/5-c),

- G.V.K.'nın 75. maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratları, (Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortalığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler), (G.V.K. Md.94/7),

- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yer alan mevduat faizleri (G.V.K. Md.94/8),

- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından, (Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları) (G.V.K. Md.94/9),

- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan repo gelirleri (G.V.K. Md.94/14),

Tam mükellef kurumların yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait istihkak bedelleri üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından kurumun tüzel kişiliğinin herhangi bir önemi bulunmamakta ve tüm kurumlar tarafından elde edilen istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir. Buna karşılık; her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ile repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin (7), (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinin parantez içinde gelir vergisi mükellefi olmamakla birlikte elde ettikleri bu mahiyetteki gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacak kurumlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Anılan bentlerin parantez içinde yer alan ifade şu şekildedir;

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

Bu kapsamda olmak üzere dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenen her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizi, repo geliri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ve mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılacak, buna karşılık;

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

tarafından elde edilecek anılan gelirler üzerinden ise diğer şartların mevcut olması durumunda dahi tevkifat yapılmayacaktır.²⁹⁰

Öte yandan kitabımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilecek anılan mahiyetteki gelirler üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu olmayıp, bu gelirler üzerinden genel olarak ve belirli şartlar altında 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

15.2.3. Tam Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat

Tevkifat uygulaması genel olarak, tevkifata tabi kazanç ve iradı istihkak sahibine ödeyen kişi, kurum ya da kuruluşlar tarafından (vergi sorumlusu) belirlenen oranda kesilen verginin muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi esasına dayanmaktadır. Buna karşılık G.V.K.’nın 94. maddesinin (6) numaralı bendinde yer alan özel düzenleme uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri belirli şartlar altında elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden kurum bünyesinde tevkifat yapmak zorundadırlar. G.V.K.’nın 94. maddesinin (6) numaralı bendinin (a) alt bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat, (b) bendinde ise tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan, dar mükellef kurumlar tarafından ise ana merkeze aktarılan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın bu bölümünde öncelikle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesinin (6/a) bendi, daha sonra ise tam mükellef kurum kazançlarının dağıtılması ve dar mükellef kurum kazançlarının ana merkeze aktarılması aşamasında anılan maddenin (6/b) bendi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

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

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.’nın 2. maddesinde Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan yatırım fonlarının, kurumlar ve gelir vergisi uygulamaları açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği, aynı şekilde 1567 sayılı Kanuna

²⁹⁰ Tam mükellefiyeti haiz olmakla birlikte elde ettikleri her nevi tahvil ve hazine bonusu faizi, mevduat faizi, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesinin (7), (8), (9) ve (14) numaralı bentleri uyarınca tevkifat yapılmayacak kurum ve kuruluşlar (5) seri numaralı Kurumlar Vergisi Sirküplerinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

göre ilgili mercilerden izin almak ve Türkiye’de münhasıran portföy işletmecilik faaliyetinde bulunmak kaydıyla kurulan yabancı yatırım fonlarının da gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulmuş yatırım fonu olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştı. Buna bağlı olarak yatırım fon ve ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olup, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Ancak yabancı yatırım fonlarının kurumlar vergisi uygulaması açısından Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulmuş bulunan yatırım fonu olarak değerlendirilmesine imkan veren 5422 sayılı K.V.K.’nın 2. maddesinin ikinci fıkrası 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış ve 5436 sayılı Kanunla G.V.K.’nın Geçici 67. maddesine eklenen (15) numaralı fıkra ile yabancı yatırım fonlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Anılan düzenleme uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan yatırım fonu olarak addolunmuş dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statülerinin;

- 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,

- 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar,

devam edecektir. Her ne kadar anılan düzenleme 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olmakla birlikte kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 2. maddesinde Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olan yatırım fonları ile bu kapsama dahil yabancı yatırım fonlarının kurumlar vergisi uygulaması açısından sermaye şirketi olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle 5520 sayılı K.V.K.’nın 2. maddesinde yer alan özel düzenleme nedeniyle yabancı yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden önceki mükellefiyet durumları devam edecektir.

Öte yandan 5422 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının niteliklerine bağlı olarak portföy işletmecilik kazançları ya da bütün kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu, G.V.K.’nın 94. maddesinin (6/a) bendinde ise yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden söz konusu bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığında bakılmaksızın %0-10 oranlarında tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde öncelikle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları ana hatları itibariyle açıklanacak daha sonra 2005 ve daha önceki dönemlerde söz konusu bu kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

15.2.3.1.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları

5422 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazançların (fon veya ortaklığın

niteliğine bağılı olarak) kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere;

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

istisna uygulamasından yararlanabilecek olup anılanların dışında kalan fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisine ilişkin istisna uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

Yatırım fon ve ortaklıklarının istisna uygulaması kapsamındaki kazançları, yatırım fon ve ortaklığının mahiyetine bağılı olarak farklılık arz etmektedir. Buna göre menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden elde etmiş oldukları kazançları anılan istisna kapsamında bulunmakla beraber, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının elde etmiş oldukları kazançların ise tamamı istisna uygulamasının kapsamına dahil bulunmaktaydı.

Yabancı yatırım fonlarının Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançlar ile ilgili olarak anılan istisna uygulamasından yararlanıp yararlanamayacakları hususu anılan bendin son alt bendinde düzenlenmiştir. Buna göre Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan yatırım fon ve ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığı’nca belirlenen dar mükellefiyete tabi yabancı yatırım fonları ve ortaklıklarının istisna uygulamasından yararlanmasına ilişkin şartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu hüküm altına alınmış, Maliye Bakanlığı ise yayınlamış olduğu 44, 45, 47 ve 57 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğlerinde; yurt dışında kurulup, Türkiye’de faaliyet gösteren dar mükellef yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının, tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için aranacak şartları belirtmiş, 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları portföy işletmecilik kazancının kurumlar vergisinden istisna olması için bu kazançların bir işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerektiği, söz konusu yabancı kurumların saklama sözleşmesi imzaladıkları banka veya şirketlerin yabancı yatırım fonlarının daimi temsilcisi sayılacakları belirtilmiştir. Türkiye’de saklama bankası veya şirketi bulunmayan dar mükellef kurumun, Türkiye’de bir başka gerçek ve tüzel kişiyi daimi temsilci olarak ataması (veya böyle bir atama yapmamış olmakla birlikte kurum ile bu kişi arasındaki ilişkinin daimi temsilcilik ilişkisini ortaya çıkarması) durumunda, bu gerçek veya tüzel kişiler dar mükellef kurumun yaptıkları işler bakımından bunlar daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir.

15.2.3.1.2. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat

Kitabımızın önceki bölümünde ana hatları itibariyle açıklandığı üzere yatırım fon ve ortaklıklarının 2005 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulaması 5422 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinin (4)

numaralı bendinde hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Buna karşılık G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden söz konusu kazançların dağıtılıp dağıtılmamaına bakılmaksızın, fon veya ortaklığın türüne bağlı olarak %0-10 oranlarında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Kaldı ki, 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde söz konusu istisna uygulamasının, G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şumulünün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı, yatırım fon ve ortaklığının türü ve portföy bileşimine bağlı olarak belirlenecektir. Buna göre portföylerdeki hisse senedi oranı %25'den az olan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %10, bunların dışında kalan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları ile diğer yatırım fon ve ortaklıklarının tüm kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranı ise % 0 olacaktır. Bununla birlikte 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinin (e) bendinde emeklilik yatırım fonlarının kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu ancak anılan bendin parantez içinde söz konusu bu kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alındığından emeklilik yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendi uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları tevkifata tabi olduğundan, elde etmiş oldukları kurumlar vergisine tabi kazançlar üzerinden anılan düzenleme kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Öte yandan yatırım fon ve ortaklıklarının hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden (normal kurumlarda olduğu gibi) söz konusu kazanç ve iratları sağlayanlarca ayrıca tevkifat yapılacağı tabidir. Örneğin yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları her nev'i tahvil ve Hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri, veya repo gelirleri üzerinden söz konusu iratları sağlayanlarca G.V.K.'nın 94. maddesinin ilgili bentleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte 5422 sayılı K.V.K.'nın 44. maddesinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarının sadece portföy işletmecilik kazancından oluşması durumunda ya da menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan diğer fon ve ortaklıkların kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisna olacağından ve doğal olarak hesaplanan kurumlar vergisi olmayacağından elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup etme imkanları da bulunmayacaktır. Ancak 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı fıkrasının ikinci bendinde, anılan kurumların istisna kapsamındaki kazançlarından, G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca elde etme sırasında kesilen vergileri, mezkur maddenin 94/6-a bendi uyarınca yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere, sadece portföylerinde %25'den daha az oranda hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy işletmecilik kazançları üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacak, buna karşılık diğer yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %0 olacaktır. Buna göre portföylerinde %25'den daha az oranda hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi mahiyetini haiz olup, kendilerine iade edilmesi mümkün değildir. Buna karşılık portföylerinde %25'den daha az oranda hisse senedi bulunduran menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, portföy işletmecilik kazancı üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/a bendi uyarınca %10 oranında tevkif ettiği vergiden mahsup edebilecektir.²⁹¹

Öte yandan 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde mahsup edilemeyen vergilerin hiçbir şekilde iade edilmeyeceği hüküm altına alındığından yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kurum bünyesinde tevkif edilen vergilerden mahsup edilemeyen kısmının kendilerine iade edilmesi mümkün değildir.

15.2.3.2. Yatırım Fon ve Ortaklıkları Dışında Kalan Diğer Kurumların Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

15.2.3.2.1. Genel Açıklama

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte, G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendinde yer alan özel düzenleme uyarınca kurum bünyesinde ayrıca tevkifata da tabi bulunmaktadır. Doğal olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazanç ve iratlardan tevkifat uygulamasına tabi olanlar üzerinden ayrıca kazanç ve iradı sağlayanlarca tevkifat yapılacağı tabidir.

Kurum kazançları üzerinden kurum bünyesinde yapılacak tevkifatın hüküm altına alındığı G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendinin 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde (1998 ve daha önceki dönemlerde uygulanan sistem) indirim ve istisnalar (K.V.K.'nın 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın mezkur Kanunun 75. maddesinin (4) numaralı bendi hükmü uyarınca menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği ve 94. maddesinin (6/b) bendi uyarınca dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte 4369 sayılı Kanunla G.V.K.'nın anılan maddesinde yapılan değişiklik sonrasında (1999-2002 yılları arasında uygulanan sistem) kurum kazançları üzerinden kurum bünyesinde yapılacak tevkifat uygulaması üçlü ayrıma tabi tutulmuştur. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden söz konusu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın (94/b-b-i), kurumlar vergisine tabi kazançlarının ise

²⁹¹ TEKİN Cem, "Yeni K.V.K. Uyarınca Tevkifat Uygulaması", Türmob Sirküler Rapor, Sayı: 2006-9, Eylül/2006, S: 17

G.V.K.'nın 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan şekillerde dağıtım tabi tutulan kısmı üzerinden (94/6-b-ii) tevkifat yapmak zorundaydılar. Öte yandan dar mükellefiyete tabi kurumlar ise mezkur Kanunun 94. maddesinin (6/b-iii) alt bendi uyarınca 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratları üzerinden dağıtılmasın dağıtılmasın tevkifat yapmak zorundaydılar.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2002 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması genel olarak bu şekilde olmakla birlikte, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile anılan tevkifat uygulaması ile ilgili olarak esaslı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına son verilmiş ve tevkifat uygulamasının tam mükellef kurum kazançlarının dağıtılması, dar mükellef kurum kazançlarının ise ana merkeze dağıtım aşamasında yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca tevkifat uygulamasına ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorun ve ihtilafları bertaraf etmek amacıyla G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinde özel düzenlemeler yapılmak suretiyle 2002 ve daha önce dönemlere ait kurum kazançlarının 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda söz konusu dağıtım tabi tutulan bu kazançlar üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. (Anılan düzenleme ile kurumların 1998 ve daha önceki hesap dönemlerine ait bütün kazançlarının, 1999-2002 yılları arasında ise sadece kurumlar vergisinden istisna kazançlarının 2003 ve daha sonraki yıllarda dağıtılması durumunda tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.)

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibariyle şu şekilde olacaktır.

15.2.3.2.2. 2005 ve Daha Önceki Dönemlerde Elde Edilen Kurum Kazançları Üzerinden Kurum Bünyesinde Yapılacak Tevkifat

G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik 6/b bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının pay sahiplerine dağıtılan ya da ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan düzenleme uyarınca 2005 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

15.2.3.2.2.1. Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Md. 94/b-i ve ii)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının kar payı olarak pay sahiplerine dağıtılması aşamasında yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, kar payını elde edenlerin mükellefiyet türü ve hukuki kişiliklerine bağlı olarak G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentlerinde hüküm altına alınmıştır. G.V.K.'nın 94. maddesinin anılan bentleri şu şekildedir;

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

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

Dikkat edileceği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin anılan 6/b-i ve (ii) alt bentlerinde tam mükellef kurumlarca sadece mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan kar payları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. G.V.K.'nın 75. maddesinin anılan betleri şu şekildedir;

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

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

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

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

Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 2003-2005 yılları arasında elde edilen kurum kazançlarının pay sahiplerine dağıtılması aşamasında G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca tevkifata tabi olması için kar dağıtımının aşağıda belirtilen şekillerde yapılması gerekmektedir;

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

Diğer taraftan kurum kazancının yukarıda belirtilenlerin dışında kalan şekillerde dağıtımına tabi tutulması durumunda veya sermayeye eklenmesi ya da dağıtılmayarak işletmede bırakılması durumlarında söz konusu bu kazançlar

üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır. Bununla birlikte tam mükellef kurumlarca dönem kazancının kısmen dağıtımına tabi tutulması durumunda ise sadece dağıtımına tabi tutulan kısım üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Kitabımızın önceki bölümünde belirtildiği üzere 2002 ve daha önceki dönemlerde kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Doğal olarak 2002 ve daha önceki yıllarda elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden ilgili yıllarda G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 6/b-i bendi uyarınca tevkifat yapılmış olduğundan söz konusu bu kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde pay sahiplerine dağıtılması aşamasında tekrar tevkifata tabi tutulmaları mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 62. madde ile 2002 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının 2003 ve daha sonraki yıllarda dağıtımına tabi tutulması durumunda tevkifat uygulamasına ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmış olup, anılan madde ile yapılan düzenlemelere ilişkin ayrıntılı açıklamalar kitabımızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

15.2.3.2.2.1.1. Elde Ettikleri Kar Payları Tevkifata Tabi Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Kurum kazançlarının pay sahiplerine dağıtılması aşamasında yapılacak tevkifat uygulamasının hüküm altına alındığı G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca, söz konusu kar paylarını elde edenlerin hukuki kişilikleri ve mükellefiyet türleri önem taşımaktadır. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara veya bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden anılan maddenin (6/b-i) alt bendi, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç), gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden ise anılan maddenin (6/b-ii) alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte tam mükellef kurumlar tarafından yine tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları ile Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Kar payını elde edenlerin mükellefiyet türü ve hukuki kişiliklerinin tevkifat uygulaması açısından taşıdığı önem nedeniyle kar dağıtımında bulunan kurumlarca bu hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna karşılık kar payını elde edenlerin mükellefiyet türleri ve hukuki kişiliklerinin tespiti, özellikle halka açık anonim şirketlerde büyük sorunları bünyesinde barındırmakta bazen tamamen imkansız bulunmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere 81 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kar payı elde edenlerin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliklerinin belirlenememesi durumunda tevkifat uygulamasının ne şekilde olacağına ilişkin olarak bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Anılan tebliğe göre; kar dağıtımında bulunan kurum, ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunu pay defterinden tespit etmek suretiyle tam mükellef kurumlar ile

Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumlara dağıttığı kar payları üzerinden tevkifat yapmayacaktır. Aynı şekilde halka açık şirketler tarafından ihraç edilen ve İ.M.K.B.’nda işlem gören hisse senetlerine ilişkin olarak dağıtılan kar paylarından anılan kurumlara isabet eden kısımları üzerinden de söz konusu kar paylarını elde edenlerin hukuki kişilikleri ve mükellefiyet durumlarının tespit edilebilmesi durumunda tevkifat yapılması mümkün değildir. Bu nedenle aracı kurumların, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam veya dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kar payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgileri) Takasbank’a bildirmeleri gerekmektedir. Buna karşılık söz konusu kar paylarının Takasbank aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi durumunda, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerinin aracı kurumlar tarafından kar dağıtımında bulunacak şirkete bildirilmesi gerekmektedir. Aracı kurumlar tarafından yapılacak bildirimler sonrasında tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar paylarının; tam mükellef kurumlara ve Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara isabet eden kısmı üzerinden tevkifat yapılmayacak, buna karşılık anılanların dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere dağıtılan kar payları üzerinden ise G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir.²⁹²

Buna karşılık tam mükellefiyeti haiz kurumların, dağıtıma tabi tuttıkları kar paylarını elde edenlerin mükellefiyet durumları ve hukuki nitelikleri hakkında tereddütlerinin mevcut olması durumunda aracı kurumlar ya da kar payını elde edenlerden Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile mükellefiyet durumu ve hukuki niteliklerini tevsik etmelerini istemeleri mümkündür. Doğal olarak söz konusu belgelerin kendilerine teslim edilmesi üzerine tam mükellef kurumların elde ettikleri kar payları ile dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı tabiidir. Buna karşılık tam mükellef kurumlarca istenen belgelerin kar payını elde eden kurumlar tarafından tevdi edilmemesi durumunda başka bir deyişle kar payını elde edenlerin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliklerini tevsik etmemeleri durumunda, kar dağıtımında bulunan tam mükellef kurumlarca söz konusu kar payları üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Ancak elde ettikleri kar payları, kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi olmayan ancak mükellefiyet durumu ve hukuki niteliklerine ilişkin belgeleri ilgili kuruma tevdi etmemeleri nedeniyle elde ettikleri kar payları tevkifata tabi tutulan kurumlar, elde etmiş oldukları kazançlarını kendi ortaklarına dağıtmaları durumunda tevkif etmiş oldukları vergilerden kendileri tarafından elde edilen kar payları üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup konusu edebilirler. Ancak tam mükellef kurumlar ya da Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumların elde etmiş oldukları kar paylarını aynı yıl içinde dağıtıma tabi tutmamaları ya da talep etmeleri halinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, diğer vergi borçlarına mahsup edilebileceklerdir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapıldığını, kar dağıtımını yapan şirket ve/veya Takasbank veya aracı kurumdan hisse senedinin nev’i, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden tevkif edilen verginin miktarı ile söz konusu

²⁹² TEKİN Cem, ags, S: 26

tevkifatın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazıyı almaları ve mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde anılan belgelerin vergi dairesine ibraz edilmemesi durumunda kar payları üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu mümkün olmayacaktır. Ancak elde ettikleri kar payları üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri diğer vergi borçlarına mahsup imkanına sadece tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumların sahip oldukları hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

15.2.3.2.2.1.2. Geçmiş Yıl Kazanç Kaynaklı Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Md. Geçici 62)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b bendinde 4369 ve 4842 sayılı Kanunlarla esaslı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre dağıtılsın dağıtılmasın kurum kazançları üzerinden yapılan tevkifat uygulamasına 1999 yılından itibaren geçerli olmak üzere son verilmiş ve kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılacağı, buna karşılık tam mükellef kurumların kurumlar vergisine tabi kazançlarının pay sahiplerine dağıtılması dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurumlar vergisine tabi kazançların ise ana merkez aktarılması durumunda tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 4842 sayılı Kanunla anılan madde metninde 2003 yılı kurum kazançlarından geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifat uygulamasına son verilerek kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat; tam mükellef kurumlarca kar dağıtımı, dar mükellef kurumlarca ise ana merkeze aktarım aşamasına ertelenmiştir.

Doğal olarak kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın dönemler itibariyle farklı usul ve esaslara tabi olması, izleyen yıllarda dağıtıma tabi tutulan geçmiş yıl kazançları üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı açısından bir kısım sorunları da beraberinde getirecektir. Örneğin; 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ilgili dönemler itibariyle dağıtılsın dağıtılmasın tevkifata tabi tutulmuştur. Buna karşılık bu mahiyetteki kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde pay sahiplerine dağıtılması durumunda söz konusu bu kar payları üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkif yapılması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Anılan bu durum, 1998 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının 2003 ve daha sonraki yıllarda pay sahiplerine dağıtılması durumunda da geçerlidir.

Bu kapsamda olmak üzere 2002 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının izleyen yıllarda pay sahiplerine dağıtılması durumunda geçmiş yıl kazanç kaynaklı bu kar payları üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağına ilişkin olarak G.V.K.’nın Geçici 62. maddesinde bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. G.V.K.’nın anılan Geçici 62. maddesi şu şekildedir;

"Geçici Madde 62: 1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

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

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

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

Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

4. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kar payı elde etmeleri halinde, bu kar paylarının dağıtımı ve kar payı elde eden gerçek kişilerce bu kar paylarının beyanı ile ilgili olarak (1), (2) ve (3) numaralı fıkra hükümleri uygulanır."

Anılan düzenleme uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 2002 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının izleyen yıllarda pay sahiplerine dağıtılması ya da dar mükellef kurumlarca ana merkezlerine aktarılması durumunda söz konusu dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar G.V.K.'nın Geçici 62. maddesi uyarınca şu şekilde olacaktır;

15.2.3.2.2.1.2.1. 1998 ve Daha Önceki Dönemlere Ait Kazanç Kaynaklı Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Kitabımızın önceki bölümlerinde ana hatları itibariyle açıklandığı üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (6/b) bendinde kurum kazançları üzerinden dağıtılmasın tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Buna bağlı olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin dağıtmayarak işletmede bıraktıkları 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazançlar, ilgili dönem itibariyle tevkifata tabi tutulmuş bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazançlarının 2003 ve daha sonraki dönemlerde mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı olan şekillerde dağıtımına tabi tutulması durumunda söz konusu bu kar paylarının ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına tabi tutulması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Söz konusu bu durum dar mükellef kurumların 2002 ve daha önceki dönemlerde Türkiye'de elde ettikleri kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde ana merkezlerine aktarılması durumunda da geçerli olacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2002 ve daha önceki dönemlerde elde edilen ancak dağıtılmayarak işletmede bırakılan kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda, her iki dönem itibariyle geçerli olan tevkifat uygulamalarının farklı usul ve esaslara tabi olmasının ortaya çıkaracağı muhtemel sorun ve tereddütleri bertaraf etmek amacıyla 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 62. madde ile bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre anılan maddenin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kurum kazançlarının 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtım konusu yapılması durumunda söz konusu dağıtılan bu kar

payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Çünkü kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca ilgili dönemlerde dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılmıştır. Söz konusu bu dönemlere ait kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde dağıtılması durumunda ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Anılan düzenleme ile bu mahiyetteki kar payları üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmak suretiyle muhtemel mükerrer vergileme durumu da önlenmiştir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri kurumlardan elde etmiş oldukları kar paylarının da, 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazanç kaynaklı olması mümkündür. G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (4) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kar payı elde etmeleri durumunda, bu kar paylarının dağıtımı ile ilgili olarak (1) numaralı fıkra hükmünün uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden elde ettikleri kar paylarının 1998 ve daha önceki dönemlere ait kazançlardan oluşması durumunda, bu kar paylarının kendi ortaklarına dağıtılması aşamasında da kar dağıtımına bağlı tevkifat yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Doğal olarak iştirak tarafından dağıtılan 1998 ve daha önceki yıllara ait kazanç kaynaklı kar payları üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.

15.2.3.2.2.1.2.2. 1999-2002 Yıllarına Ait Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç Kaynaklı Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (6/b-ii) alt bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar (yatırım indirimi dahil, iştirak kazançları hariç) üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması 4369 sayılı Kanunla 1999 döneminden itibaren geçerli olmak üzere vergi sistemimize dahil edilmişti. Buna karşılık 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendinde yapılan değişiklik ile 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere anılan tevkifat uygulamasına son verilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması 1999-2002 yılları arasında geçerli olacak, 2003 ve daha sonraki dönemlerde ise bu mahiyetteki kazançlar üzerinden tevkifat yapılması yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 1999-2002 yılları arasında elde ederek tevkifata tabi tutmuş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde pay sahiplerine kar payı olarak dağıtılması durumunda söz konusu bu kar payları üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik (6/b) bendi uyarınca tevkifat yapıp yapılmayacağı hususu özellik arz etmektedir. Doğal olarak elde edildikleri dönemde dağıtılsın dağıtılmasın tevkifata tabi tutulmuş bulunan kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden daha sonra kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 62. maddenin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde özetle; kurumlar

vergisi mükelleflerinin 1999-2002 yılları arasında elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançların 2003 ve daha sonraki dönemlerde pay sahiplerine dağıtılması durumunda söz konusu bu mahiyetteki kar payları üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik (6/b) bendi uyarınca ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri kurumlardan elde etmiş oldukları kar paylarının da, 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşması mümkündür. G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (4) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kar payı elde etmeleri durumunda, bu kar paylarının dağıtımı ile ilgili olarak (1) numaralı fıkra hükmünün uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden elde ettikleri kar paylarının 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşması durumunda, bu kar paylarının kendi ortaklarına dağıtılması aşamasında da kar dağıtımına bağlı tevkifat yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Doğal olarak iştirak tarafından dağıtılan 1999-2002 yılları arasında elde edilmiş kurumlar vergisinden istisna kazanç kaynaklı kar payları üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.

15.2.3.2.2.1.2.3. Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanan Kazanç Kaynaklı Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ana hatları itibariyle belirtildiği üzere kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 2003 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifat uygulamasına son verilmiş ve kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması söz konusu bu kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadıklarına bakılmaksızın pay sahiplerine dağıtım ya da ana merkeze aktarım aşamasına ertelenmiştir. Bununla birlikte 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 61. madde ile belirli şartlar altında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kurum kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. (Anılan düzenleme uyarınca yatırım indiriminden yararlanan kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar kitabımızın izleyen bölümünde yer almaktadır.)

Doğal olarak anılan düzenleme uyarınca tevkifata tabi tutulan kurum kazançlarının pay sahiplerine dağıtım aşamasında ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu amaçla G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (1/c) bendinde anılan Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kurum kazançlarının dağıtılması halinde ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına tabi olmayacağı hüküm altına alınmak suretiyle muhtemel mükerrer vergileme durumu engellenmiştir.

15.2.3.2.2.1.2.4. Geçmiş Yıl Kazanç Kaynaklı Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifatta Ortaya Çıkması Muhtemel Sorun

G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan düzenleme; kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 ve daha önceki hesap dönemlerinde elde

ettikleri tüm kazançlarının, 1999-2002 yılları arasında elde etmiş oldukları istisna kazançların ve mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının kar payı olarak dağıtılması aşamasında mezkur Kanunun 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasını engellemektedir. Bu nedenle bizce, vergiden muaf olan kurumlar, dar mükellef kurumlar ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere) anılan mahiyetteki kazançlardan oluşan kar payları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bizim görüşümüzün aksine; kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 1998 ve daha önceki hesap dönemlerinde elde ettikleri tüm kazançlarının,
- 1999-2002 yılları arasında elde etmiş oldukları istisna kazançlarının,
- mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

kar payı olarak dağıtılması durumunda söz konusu bu kar payları üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.

15.2.3.2.2.1.3. Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanan Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Gç. Md. 61)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 ve izleyen dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının tam mükellef kurumlarca pay sahiplerine dağıtılan, dar mükellef kurumlar tarafından ise ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte belirli şartlar altında kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandıkları yatırım indirimi istisnası tutarı üzerinden dağıtılın dağıtılmasın tevkifat yapılması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indiriminden yararlanan kazançları üzerinden dağıtılın dağıtılmasın tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar, G.V.K.'nın Geçici 61. maddesinde hüküm altına alınmış olup, anılan madde şu şekildedir;

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

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

İsteyen mükellefler, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen harcamalar kapsamında

daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için bu kanunun 19 uncu maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Bunun için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir bildirimde bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması şarttır."

G.V.K.'nın Geçici 61. maddesinde yer alan düzenlemeden de anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları bir kısım teşvik belgeleri kapsamında yapmış oldukları yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi istisnasından tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenmiş bulunan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamaları ile bu tarihten önce gerçekleştirilen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden, anılan kazançlar dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna karşılık anılan şartları haiz teşvik belgelerine (24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri) bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler ile ilgili olarak yapılan harcamalar nedeniyle yararlanılacak yatırım indirimi istisnasından madde metninde yer alan özel düzenleme uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 ve daha sonraki dönemlerde yararlanmış oldukları yatırım indirimi istisnası tutarlarının tamamı üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayıp, sadece 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan ya da bu tarihten sonra yapılacak yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi istisnası üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 ve daha sonraki dönemlerde yararlanacakları yatırım indirimi istisnasının, tevkifat uygulaması karşısındaki durumu şu şekilde olacaktır;²⁹³

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvikleri kapsamında yapılan yatırımlar	31.12.2002 tarihine kadar yapılan yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi,	İlgili dönem kazancının yeterli olması nedeniyle kullanılmış olanlar tevkifata tabi değildir. Ancak ilgili dönem kazancının yetersiz olması nedeniyle sonraki döneme devreden ve 2003 ve daha sonraki dönemlerde yararlanılan yatırım indirimi tutarları üzerinden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
---	--	---

²⁹³ TEKİN Cem, "Yatırım İndirimi Üzerinden Tevkifat Yapılacak Durumlar ve Ödeme Zamanı", Lebib Yalkın, Temmuz 2004, Sayı: 7

	24.04.2003 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi,	G.V.K.'nın Geçici 61. maddesi uyarınca eski uygulama tercih edilmiş ise %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, tercih hakkının yeni sistemden yana kullanılmış olması durumunda ise gelir vergisi tevkifatı yükümlülüğü söz konusu değildir.
- 24.04.2003 tarihinden sonra yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar		Gelir vergisi tevkifatına tabi değil.
- 24.04.2003 tarihinden itibaren teşvik belgesiz olarak yapılan yatırımlar		Gelir vergisi tevkifatına tabi değil.
-24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler		Gelir vergisi tevkifatına tabi değil.

15.2.3.2.2.2. Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması (G.V.K. Md. 94/b-iii)

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinde gelir vergisinin mevzuuna giren menkul sermaye iratları düzenlenmiş ve anılan maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştı. Diğer taraftan mezkur Kanunun 94. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (6/b-iii) bendinde ise dar mükellef kurum kazançları üzerinden hesaplanan menkul sermaye iratlarının indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmının dağıtılma dağıtılmasın tevkifata tabi olduğu hüküm altına alınmıştı. Anılan tevkifat uygulaması dar mükellefiyete tabi kurumların 2002 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kurum kazançları açısından geçerli bulunmaktaydı.

Diğer taraftan G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile dar mükellefiyete tabi kurum kazançları üzerinden mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratları üzerinden ancak söz konusu bu kazançların ana merkeze aktarım aşamasında tevkifat yapılacağı, aksi takdirde bu kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle 2002 ve daha önceki

dönemlerde dar mükellefiyete tabi kurum kazançları üzerinden dağıtılın dağıtılmasını tevkifat yapılmakla birlikte 2003 ve daha sonraki dönemlerde dar mükellef kurum kazançlarının sadece ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.²⁹⁴

Dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin olarak G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile mezkur Kanununun 94. maddesinin (6/b-iii) alt bendi şu şekildedir;

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

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

Anılan madde metinlerinden de anlaşılacağı üzere yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından hesaplanan kurumlar vergisinin mahsup edilmesi sonucu bulunacak tutar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilerek, ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir. Buna karşılık dar mükellef kurum kazançlarının ana merkeze aktarılmaması durumunda doğal olarak tevkifat yükümlülüğünden söz edilmesi mümkün değildir.

Anılan tevkifat uygulaması açısından dar mükellef kurum kazancının kurumlar vergisinden istisna kazançlardan oluşup oluşmadığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Tevkifat uygulaması açısından esas olan, dar mükellef kurum kazancının ana merkeze aktarılmasıdır.

15.3. TAM MÜKELLEFLER KURUMLAR TARAFINDAN 2006 YILINDAN İTİBAREN ELDE EDİLECEK KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K. 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılarak 5520 sayılı K.V.K. yürürlüğe girmiştir. 5422 sayılı K.V.K.'nda tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamakta sadece dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık G.V.K.'nın 94. maddesinin bir kısım bentlerinin parantez içinde, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

²⁹⁴ Dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin ayrıntılı bilgi için; “TEKİN Cem “4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Uyarınca Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı”, Yaklaşım, Eylül 2003, Sayı: 129”

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde 01.01.2006 tarihinden itibaren tam mükellefiyeti haiz kurumlar, 30. maddesinde ise dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı, Geçici 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 5281 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 67. madde ile tam ve dar mükellef kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden 2006-2015 yılları arasında geçerli olmak kaydıyla tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

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

15.3.1. 5520 Sayılı K.V.K. Uyarınca Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar, 5520 sayılı K.V.K.'nın "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin gerekçesi şu şekildedir;

"Bu maddede tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanacak vergi kesintisine dair hükümlere yer verilmektedir.

Kurum kazançları ile ilgili olduğu halde bu güne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemeler tamamen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine alınmak suretiyle Kanun'un içsel bütünlüğü sağlanmıştır. Bu tercih, kuşkusuz Gelir Vergisi Kanunu ile olan irtibatı tamamen koparmak amacı gütmemektedir. Nitekim, maddenin düzenlenişinde yine Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Ancak tasarıya eklenen bir geçici madde ile bu madde çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin ayrıca uygulanamayacağı hususuna açıklık getirilmiştir. Aynı geçici madde, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin uygulanmasına öncelik veren uyum sağlama amaçlı bir diğer düzenlemeyi de içermektedir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde belirtilen sorumlular, bu maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (ç), (d) ve (e) bentleri ile ikinci ve üçüncü fıkralarında sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödemeleri halinde bu madde hükmüne göre % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan

hakediş ödemelerinden, kesinti yapılması öngörülmektedir. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

(b) bendinde, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemelerine ilişkin kesintiye yer verilmiştir. Kesinti yapılmasında, taşınmazı kiraya veren kooperatifin türünün veya mükellef ya da muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

(c), (ç), (d) ve (e) bentlerinde, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen "kâr payları, katılım bankaları tarafından kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ile repo gelirleri vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endekli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının kesintiye tabi tutulmayacağı ayrıca belirtilmektedir.

İkinci fıkra ile vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır. Üçüncü fıkra uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançların dağıtılması halinde, ayrıca maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ayrıca, kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımını sayılmayarak kesintiye tabi tutulmayacağı hususuna açıklık getirilmektedir. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları için yapılması öngörülen vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrasına göre Kanun'un 5. maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, dağıtılsın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Anılan oranda vergi yükü taşıyan söz konusu fon ve ortaklıklarının kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin öngörülen vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Maddenin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve fon ve ortaklık kazançlarından yapılacak kesinti için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma yetkisi verilmektedir.

Maddenin beşinci fıkrası ile bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri sağlanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, yapılan kesintilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyanı gerekir. Bu madde uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı sürede verilecektir. 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.

Altı, yedi ve sekizinci fıkralar ile bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği ve yapılan vergi kesintisinin, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterileceği açıklanmaktadır. Bu madde uyarınca yapılacak kesintilerde, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları dikkate alınacaktır. Ancak, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifade ile verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisinin, ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanması esası öngörülmektedir.”

5520 sayılı K.V.K.'nın anılan 15. maddesi hükmü uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar, elde edilen her bir kazanç ya da irat türü itibariyle şu şekilde olacaktır;

15.3.1.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasında tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olanlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmış olup, anılan fıkra uyarınca istihkak sahiplerine ödemiş oldukları tutarlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olan; kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır;

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

Dikkat edileceği üzere tam mükellef kurumlar tarafından 2006 ve izleyen yıllarda elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olanlar, 2005 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifat yapmak zorunda olan ve G.V.K.'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar ile aynıdır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasında belirtilen kişi, kurum ya da kuruluşların anılan madde kapsamındaki tevkifat yükümlülükleri sadece madde metninde belirtilen ödemeler ile sınırlı olduğu gibi anılan kişi, kurum ve kuruluşlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin tam mükellef kurumlara yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

15.3.1.2. Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Tevkifata Tabi Olanlar

5520 sayılı K.V.K.'nın "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı, "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. (Zirai faaliyetle işgal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde mezkur Kanunun 59. maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.) Tam mükellef kurum kazançlarının vergilendirilmesinde genel esas "beyan esası" olmakla birlikte bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi bulunmaktadır. Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratların tevkif suretiyle vergilendirilmiş olması, söz konusu bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceği anlamına gelmemektedir. (Bu durumun bir istisnası mevcut olup, buna göre kooperatif gelirlerinin sadece tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden ibaret olması durumunda bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecektir.) Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesi uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumlar, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden beyannameye dahil bulunan kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilirler.

Tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar belirtilmeden önce tevkifat uygulaması açısından tam ve dar mükellef kurumlar arasındaki bir farkı belirtmekte fayda bulunmaktadır. Bilindiği üzere tam mükellef kurumların bir hesap dönemi içinde elde edecekleri gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tamamı ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi olacak, buna karşılık 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Buna karşılık dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasının düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin gerekçesinde özetle; dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı buna karşılık dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratların ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu bu durum ise bazı hallerde dar mükellef kurumlar lehine bir kısım avantajların, tam mükellef kurumlar açısından ise bir kısım dezavantajların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Örneğin dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilen mevduat faizleri ticari kazanç olarak değerlendirilerek 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmazken, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen anılan mahiyetteki gelirlerde ticari kazanç olarak değerlendirilmesine rağmen söz konusu bu kazançlar üzerinden mezkur Kanunun 15. maddesi uyarınca tevkifat

yapılması gerekecektir. Bu durum ise dar mükellef kurumların tevkifata tabi kazanç ya da iradı gayrisafi (brüt) tutarı üzerinden elde etmesine olanak sağlarken, tam mükellef kurumların aynı tutardaki kazanç ya da iradı safi (net) tutarı üzerinden elde etmesine yol açacaktır. (Buna karşılık tam ve dar mükellef kurumlarca 2006-2015 yılları arasında elde edilecek mevduat faizleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı hususunun gözden kaçırılmaması gerekmektedir.)

5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar ile tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar her bir kazanç veya irat türü itibariyle şu şekilde olacaktır;

15.3.1.2.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

15.3.1.2.1.1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 42. maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin farklı vergileme rejimine tabi olduğu ve söz konusu bu işlerden elde edilen kazançların işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek tamamının o yılın geliri sayılmak suretiyle vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan anılan Kanunun 94. maddesinin (3) numaralı bendinde yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflere ödenen istihkak bedelleri üzerinden %5 oranında tevkifat yapılacağı ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de tevkifat uygulaması kapsamında bulunduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre yıllara sari inşaat ve onarım işi ile iştiğal gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bu işler dolayısıyla ödenen istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan tam mükellef kurumlara ödenen hakediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan madde metninde yer alan tevkifat uygulaması sadece tam mükellef kurumlara ödenen istihkak bedelleri açısından geçerli olup, dar mükellefiyete tabi kurumlar ile gelir vergisi mükelleflerine ödenen istihkak bedelleri üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen istihkak bedelleri üzerinden mezkur Kanunun 30. maddesi, gerçek kişilerce elde edilenler üzerinden ise G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Ayrıca tevkifat yükümlülüğünden söz edilebilmesi için inşaat ve onarım işinin G.V.K.'nın 42. maddesi uyarınca birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

Anılan tevkifat uygulaması, yıllara sari inşaat ve onarım işini üstlenen tam mükellef kurumlara ödenen istihkak bedelleri açısından geçerli olduğu gibi söz konusu işi kısımlar halinde üstlenen alt işverenler (ikinci derece müteahhit-taşeron) tarafından gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlerinin de yıllara sirayet etmesi durumunda da söz konusu bu işler ile ilgili olarak ödenen istihkak bedelleri üzerinden de 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/a) bendi uyarınca yıllara sari inşaat ve onarım işleri istihkakları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15

olmakla birlikte mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında özetle; Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, G.V.K. ile 5422 sayılı eski K.V.K. kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin anılan Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan bu düzenleme ile ilgili olarak 1 seri numaralı 5520 sayılı K.V.K. sirkülerlerinde ise taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan ve bu oran 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından, 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemeler üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden tam mükellef kurumlara 21.06.2006 tarihinden itibaren ödenen istihkak bedelleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca %5 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna karşılık tam mükellef kurumlara 01.01.2006-20.06.2006 tarihleri arasında ödenen yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait istihkak bedelleri üzerinden ise G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca %5 oranında tevkifat yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan 2006/11447 sayılı B.K.K. uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan tam mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak 01.01.2007 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında tevkifat yapılacaktır. Öte yandan 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan tam mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak 03.02.2009 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında tevkifat yapılacaktır.

15.3.1.2.1.2. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu

Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ödemelerin tevkifat uygulaması karşısındaki durumuna ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde, ortak girişimler "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar" olarak tanımlanmıştır. Buna karşılık anılan Kanunun 14. maddesinde ise;

"...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya

konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.”

hükmü yer almaktadır.

Bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde;

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,

- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,

- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,

- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,

- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,

- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,

- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı,

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

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

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

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,

- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,

- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması,

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

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

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

15.3.1.2.2. Kooperatiflerin Kira Gelirleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

G.V.K.’nın 94. maddesinin (5/c) bendi uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %22 oranında tevkifat yapılması gerekmekteydi. Bununla birlikte tam mükellefiyeti haiz kurumların 21.06.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.’nın 15. maddesinin (1/b) bendinde, kooperatiflerin anılan mahiyetteki kira gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre kooperatiflerin 20.06.2006 ve daha önceki tarihlerde elde ettikleri taşınmaz kira gelirleri üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesi uyarınca %22 oranında tevkifat yapılması gerekirken 21.06.2006 tarihinden sonra elde edecekleri anılan mahiyetteki gelirleri üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.’nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara 21.06.2006 tarihinden itibaren ödenecek kira bedelleri üzerinden yapılacak tevkifatın oranına ilişkin olarak şu açıklamalar yapılmıştır;²⁹⁵

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 15-b. maddelerinde “kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığı bunlara yapılan kira ödemelerinde vergi kesintisi oranının % 15 olarak hüküm altına alındığı, ancak bu kanuna ait 1 No.lu Sirkülerde bu oranın kurumlar vergisi oranı olan % 20 olduğu şeklinde bir değerlendirme yapıldığı belirtilerek, kooperatiflere ait taşınmazlara ilişkin kiralar için vergi kesintisi oranının ne olacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Vergi Kesintisi” başlıklı 15. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapılacağı hüküm altına alınmış olup, 4. fıkrasında;

²⁹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.09.2006 tarih ve 17224 sayılı muktezası,

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

Ayrıca, aynı Kanununun Geçici 1’inci maddesinin (4) numaralı fıkrasında;

“Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 28.06.2006 tarih ve 1 Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinin 3. bölümünde;

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri ile geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrası, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Buna göre, söz konusu maddeler kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edilecektir.

Bilindiği üzere, taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu oran, 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerekir.” açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 22 oranında vergi kesintisine tabi tutulması, bu oranın, 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan % 20 oranındaki kurumlar vergisi oranının üstünde olması nedeniyle, 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Ancak 2006/11447 sayılı B.K.K. uyarınca kooperatifler tarafından 01.01.2007 tarihinden itibaren elde edilecek taşınmaz kira gelirleri üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılacaktır. Öte yandan 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar

Kurulu Kararı uyarınca kooperatifler tarafından 03.02.2009 tarihinden itibaren elde edilecek taşınmaz kira gelirleri üzerinden de % 20 oranında tevkifat yapılacaktır.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların elde etmiş oldukları kazanç ve iratların tevkifata tabi tutulmuş olması, söz konusu bu kazanç ve iratların kurum kazancına dahil edilerek yıllık beyanname ile beyan edilmesine engel olmamakla birlikte, 5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinde kooperatif gelirlerinin tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması durumunda söz konusu bu gelirlerin beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak kooperatiflerin tevkif suretiyle vergilendirilmiş kira gelirleri dışında başka gelirlerinin de mevcut olması durumunda gerek tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerini, gerekse diğer gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Öte yandan kooperatiflere ait taşınmazlar dışındaki diğer mal ve hakların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemeler üzerinden anılan düzenleme uyarınca tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususu özellik arz etmektedir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/b) bendinde sadece kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin tevkifata tabi olduğu belirtildiğinden, tevkifat uygulamasının kapsamının belirlenebilmesi için "taşınmaz" kavramının açıklanmasında yarar bulunmaktadır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun²⁹⁶ "Taşınmaz mülkiyetinin konusu" başlıklı 704. maddesinde; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle bizce kooperatiflere anılan gayrimenkul ve gayrimenkul mahiyetindeki haklarının kiralanması karşılığında ödenen kira bedelleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın (1/b) uyarınca tevkifat yapılması, bunların dışında kalan diğer mal ve hakların kiralanması karşılığında kooperatiflere ödenen kira bedelleri üzerinden ise anılan bent uyarınca tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Örneğin kooperatife ait bir ihtira beratının kiralanması karşılığında kooperatife ödenen kira bedeli üzerinden, söz konusu kira bedelinin ödenmesine neden olan kiralama işlemine konu ihtira beratının "taşınmaz" mahiyetinde olmaması nedeniyle anılan bent kapsamında tevkifat yapılması mümkün olmaması gerekmektedir. Ancak ilgililerce Gelir İdaresi tarafından yapılan açıklamaları ve düzenlemeleri takip etmelerinde fayda bulunmaktadır.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilecektir. Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.

15.3.1.2.3. Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlar kurum kazancını oluşturmak

²⁹⁶08.12.2001 tarih ve 24607A sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

suretiyle kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri de kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların 2005 ve daha önceki yıllara ait hesap dönemlerinde elde etmiş oldukları her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri, G.V.K.'nın 94. maddesinin (7) numaralı bendi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktaydı. Buna karşılık tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek anılan mahiyetteki gelirler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde olmak üzere iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak iki ayrı düzenlemenin varlığının uygulamada ortaya çıkaracağı mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında elde edilecek, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden sadece G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek anılan gelirler üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Diğer taraftan tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak durumlarda mevcuttur. Bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9) numaralı fıkrasında özetle; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde anılan madde hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonolarından bu tarihten sonra elde ettikleri faiz gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca mezkur Kanunun 94. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

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

banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde bu düzenleme bulunmamaktadır.²⁹⁷ Başka bir deyişle Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri anılan gelirler üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak olmakla birlikte anılan bu gelirler üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmasına imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden 03.02.2009 tarihinden itibaren sağlanan gelirler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları;

- Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden %0,
- Diğerlerinden %10,

olarak belirlenmiştir. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli söz konusu menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının vergi kesintisine tâbi tutulmayacağı tabiidir. Diğer taraftan, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş söz konusu menkul kıymetlerden sağlanan gelirler G.V.K.'nın geçici 67. maddesi çerçevesinde vergi kesintisine tabi olduğundan, anılan geçici maddenin yürürlükte olduğu dönemler itibarıyla bu gelirler üzerinden K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacak olup, G.V.K.'nın geçici 67. maddesi ile ilgili olarak yayımlanan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre vergi kesintisi yapılmaya devam edilecektir.

15.3.1.2.4. Mevduat Faizleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendinde özetle; bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin mevduat faizi olarak adlandırılmak suretiyle ve menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde etmiş oldukları mevduat faizleri üzerinden, G.V.K.'nın 94. maddesinin (8) numaralı fıkrasının parantez içinde yer alan özel düzenleme uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Buna karşılık tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak G.V.K.'nın

²⁹⁷ TEKİN Cem, ags, S: 90

Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde olmak üzere iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak iki ayrı düzenlemenin varlığının uygulamada ortaya çıkaracağı mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında elde edilecek mevduat faizleri üzerinden sadece G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek anılan gelirler üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının elde etmiş oldukları mevduat faizleri üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından her iki düzenleme (G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi) arasında bir kısım farklılıklar bulunmaktadır. Bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında anılan yatırım fonlarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmış olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler üzerinden anılan fıkra uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Doğal olarak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmayan mevduat faizleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılıp yapılamayacağı hususu özellik arz etmektedir. Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca 5520 sayılı Kanun uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler üzerinden anılan fıkra uyarınca tevkifat yapılmadığından söz konusu bu gelirler üzerinden bizce 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Anılan Kanununun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı G.V.K. ile 5422 sayılı K.V.K. kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, yasal sınırlar çerçevesinde geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmış, (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülelerinde ise 15. madde kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre

kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler üzerinden %18 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiş olduğundan, bizce 21.06.2006 tarihinden itibaren söz konusu faiz gelirleri üzerinden %18 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.²⁹⁸ Ancak 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren elde edilecek mevduat faizlerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı düzenlendiğinden bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

Bankalar arası mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;²⁹⁹

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; Tasfiye Halinde Bankası A.Ş.'nin şubeniz nezdindeki vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarına 01.01.2006 tarihinden itibaren tahakkuk ettirilen faizlerden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususu sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30. maddesiyle eklenen ve 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması sonucunda veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler üzerinden, bankalar veya aracı kurumlar aracılığıyla kaynakta vergileme yapılması öngörülmekte ve bu uygulamanın gerçekleştirilmesinde uygulanacak kurallar hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin 5436 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin (d) fıkrasının (3) numaralı bendiyle değişen ve 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4'üncü fıkrasında ise; “4) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98'inci ve 119'uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94'üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak, 30/12/2005 tarih ve 26039 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin “5. Mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat” başlıklı bölümünde, bankalar arasındaki mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendi paralarına ödenen faizler üzerinden kesinti yapılmayacağı, zira banka ve aracı kurumlarca bu tür işlemlerden elde edilen faiz gelirlerinin kurum kazancına dahil edilerek beyan edildiği açıklamasına yer verilmiştir.

²⁹⁸ TEKİN Cem, a.g.s, S: 92

²⁹⁹ 20.11.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Geç.67-13126 sayılı mukteza.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Tasfiye Halinde Bankası A.Ş.'nin şubeniz nezdindeki vadeli ve vadesiz mevduat hesapları, bankalar arası mevduat kapsamında değerlendirilecek olup, bu tür işlemlerden 01.01.2006 tarihinden itibaren tahakkuk ettirilen faiz gelirlerinin kurum kazancına dahil edilerek beyan edilmesi nedeniyle, ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddeye göre kesinti yapılmasına gerek yoktur."

Diğer taraftan tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek mevduat faizleri üzerinden ise 5520 sayılı Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

15.3.1.2.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (12) numaralı fıkrasında özetle; faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olduğu, mezkur Kanununun 94.maddesinin (9) numaralı bendinde ise tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilenlerde dahil olmak üzere bu mahiyetteki gelirlerde üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Katılım bankalarından elde edilen gelirler üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca yapılacak tevkifat uygulaması 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen gelirler açısından geçerli bulunmaktadır. Bununla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (d) ve (e) bentlerinde tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren katılım bankalarından elde edilecek gelirler üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren katılım bankalarından elde edilecek gelirler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak iki ayrı düzenleme (G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi) yürürlükte bulunmaktadır. Doğal olarak aynı mahiyetteki gelir üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak iki farklı düzenlemenin yürürlükte olması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; 2006-2015 yılları arasında katılım bankalarından elde edilen gelirler üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı ve bu gelirler üzerinden ayrıca 5520 sayılı Kanun uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 2006 -2015 yılları arasında katılım bankalarından katılma hesabı karşılığı elde edilen kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kar payları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Buna karşılık anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının katılım bankalarından katılma hesabı karşılığında elde ettikleri kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları üzerinden anılan maddenin (4) numaralı

fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle, tevkifata tabi tutulmayan bu kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi kapsamındaki kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15'tir. Buna karşılık anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında özetle; Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde 15. madde kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları üzerinden %18 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiş olduğundan, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının 21.06.2006 tarihinden itibaren katılım bankalarından katılma hesabı karşılığında elde ettikleri kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları üzerinden %18 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren katılım bankalarından katılma hesabı karşılığında elde edilen kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı düzenlendiğinden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri bu mahiyetteki gelirler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2016 tarihinden itibaren katılım bankalarından elde edecekleri anılan gelirler üzerinden 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (e) bentleri ile 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

15.3.1.2.6. Repo Gelirleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde özetle; her nevi tahvil ve Hazine bonolarının geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerin (repo geliri) menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olduğu, mezkur Kanunun 94. maddesinin (14) numaralı fıkrasında ise bu gelirler üzerinden (kurumlar tarafından elde edilenler dahil) tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 5281 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 67. maddenin (4) numaralı fıkrasında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1/f) bendinde de tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde

edilecek repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak iki ayrı düzenlemenin (G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi) varlığı mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere uygulamada ortaya çıkması muhtemel tereddüt ve ihtilafları bertaraf etmek amacıyla 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, 2006-2015 yılları arasında elde edilen repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri repo gelirleri üzerinden anılan maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle bizce borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının 21.06.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmayan repo gelirleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi kapsamındaki kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15'tir. Buna karşılık anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında özetle; Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde 15. madde kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında ise repo gelirleri üzerinden %22 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiş olduğundan, bizce 21.06.2006 tarihinden itibaren söz konusu gelirler üzerinden %22 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren elde edilecek repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı düzenlendiğinden Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri bu mahiyetteki gelirler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

Bununla birlikte tam mükellefiyeti haiz kurumlarca 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek repo gelirleri üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (f) bendi ile 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

15.3.1.2.7. Kar Payları (Temettü Gelirleri) Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

15.3.1.2.7.1. Genel Açıklama

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazançları, kurumlar vergisine tabi olduğu gibi G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi

uyarınca pay sahiplerine dağıtım ya da ana merkeze aktarım aşamasında tevkifata tabi bulunmaktadır. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan şekillerde dağıtılan kar payları ile dar mükellef kurumlar tarafından ana merkezlerine aktarılan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Tam mükellef kurum kazançlarının pay sahiplerine dağıtılan kısmı üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendinde düzenlenmiş olup, buna göre; anılan maddenin 6/b-i alt bendi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Buna karşılık tam mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yazılı kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumların vergiden muaf kurumlara 01.01.2006 tarihinden itibaren dağıttıkları kar payları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında, bunların dışında kalanlara (tam mükellefiyeti haiz kurumlar hariç) dağıtılan kar payları üzerinden ise eski sistemde olduğu gibi G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve ii alt bentleri uyarınca %10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Buna karşılık tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması, kazanç ve iradı elde edenin mükellefiyet türüne bağlı olarak mezkur Kanunun 15 ve 30. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat anılan Kanunun 15. maddesinde, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması ise 30. madde de düzenlenmiştir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, anılan kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak yer almaktadır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde tam mükellefiyete tabi kurumların vergiden muaf kurumlara dağıttıkları kar payları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alındığından ve bunların dışında kalan kurumlara ödenen kar payları üzerinden ise G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendi uyarınca tevkifat yapılacağından, eski sistemde olduğu gibi tam mükellef kurumlar tarafından yine tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden hiçbir şekilde tevkifat yapılmayacaktır. Bu nedenle tam mükellefiyete tabi kurumlardan kar payı elde edenlerin tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kurum kazançları üzerinden 1998 yılından itibaren 3 farklı esasta tevkifat yapılmaktaydı. Söz konusu bu durum ise uygulamada geçmiş yıllara ait kazançların kar payı olarak dağıtılması durumunda tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı açısından bir kısım tereddüt ve ihtilafları ortaya çıkarabilecekti. Bu amaçla G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinde geçiş dönemine ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından dağıtımına tabi tutulan; 1998 ve önceki dönemlere ait kazançlar, 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ve mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanan ve anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar üzerinden söz konusu kar payını elde edenin mükellefiyet türü ve hukuki niteliğine bağlı olarak G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendi uyarınca kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacaktır.

Kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;³⁰⁰

“İlgide kayıtlı dilekçeniz ile,Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi olan şirketinizin hissedarlarının 21/07/2006 tarihinde 2005 takvim yılı karını dağıtım kararı aldığı, Noter tasdikli karar defterine de alınan kararın işlendiği, şirketinizin %51 hissesinin'ye, %49 hissesinin de firmasına ait olduğu, alınan kararın noter tasdikinin, yurtdışı ortağın imzası beklendiği için yapılamadığı, kar dağıtım kararına istinaden 21/07/2006 tarihinde kurum kararının stopajının %10 olarak hesaplanarak şirket ortaklarının sermaye payları oranında dağıtılacak net kara ulaşıldığı, bu işlem ile ilgili mahsubun 21/07/2006 tarihinde yapıldığı, hesaplanan tevkifatın Ağustos-2006 dönemi muhtasar beyannamesi ile bağlı olduğunuz vergi dairesine yatırılacağı, kar dağıtımında tevkifat oranınının 23/07/2006 tarihinden itibaren Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştiği belirterek, hangi stopaj oranınının uygulanması gerektiği konusunda görüşümüzün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” hükmü yer almış olup, aynı maddenin 23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.06.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararın 3. maddesiyle değişen 6. bendinin (b-i) bendinde, “Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar sayılmaz) %15, vergi tevkifatı yapılır.” hükmü mevcuttur.

³⁰⁰ 13.09.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/6-b-12967 sayılı mukteza.

Konuya açıklık getiren 81 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ;

“A) Kar Payı Dağıtımına Bağlı Tevkifat Uygulaması:

4842 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değişik, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi ile dördüncü fıkrasında,

“b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.),ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.), iii) 75. maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

Bu maddenin (6) numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kar payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile gelir vergisi tevkifatı açısından kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek istisna olsun olmasın tevkifat karın dağıtılması aşamasına bırakılmış, ayrıca halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketten elde edilen kar payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki şirket tarafından dağıtılan kar paylarının aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.”

denilmiş olup;

Aynı Tebliğin “Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenmemesi Durumunda Tevkifat Uygulaması” başlıklı C bölümünde de “

Kar payı ödemelerinde tevkifat yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kar payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.....”açıklamaları yer almıştır.

Yine aynı Kanunu'nun 96. maddesinde, “Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimini, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” hükmü mevcuttur.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Dar mükellefiyet Vergi Kesintisi” başlıklı 30. maddesinin 3 numaralı fıkrasında, “Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi

kar dağıtımını sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden bu Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.” amir hükmü yer almıştır.

İlgi dilekçeniz ve ekinin tetkikinde, şirketiniz 2005 yılı faaliyetleri ile ilgili olarak oluşan 21/07/2006 tarih ve 33 Karar No.lu Ortaklar Kurulu Kararında kar dağıtımının yapılacağı tarihin belirlenmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda, yukarıda yer alan hükümlere göre, şirketiniz tarafından dağıtımına karar verilen karın, şirket yetkili organlarının kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi hükmüne göre ödenmesi öngörülen kar payları üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Dilekçeniz eki kar dağıtım kararının tescil edilmemiş olması, karın ne zaman dağıtılacağına ilişkin tarihin bulunmaması ve fiili kar dağıtım işleminin 23/07/2006 tarihinden önce yapılmaması nedeniyle tevkifat oranı %15 olarak uygulanacaktır.

Ayrıca, dar mükellef statüsünde değerlendirilen %49 hisseli ortağınız şirketinizce yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden aynı Kanunun 30. maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.”

15.3.1.2.7.2. Avans Kar Payı Dağıtımında Tevkifat Uygulaması

Avans kar payı dağıtımlarında tevkifat uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabileceklerdir. Mükelleflerce dağıtılacak avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir. Bununla birlikte bir hesap dönemi içinde dağıtılacak toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir.

G.V.K.'nın 42. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılacak avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmesi mümkün değildir.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur. Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırılmaları gerekmektedir. Geri çağırılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

Öte yandan avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

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

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının niteliklerine göre portföy işletmecilik kazançları ya da bütün kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu, G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendinde ise yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Buna göre menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları, diğer fon ve ortaklıkların ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna olup, dağıtılsın dağıtılmasın tevkifata tabi bulunmaktaydı.

Bununla birlikte 5281 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 67. maddenin (8) numaralı fıkrasında da yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları hariç) 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden, söz konusu bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Anılan fıkra metninde 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile **“borsa yatırım fonları hariç”** şeklindeki parantez içi hüküm, **“borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil”** olarak değiştirilmiştir. Buna bağlı olarak borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da dahil olmak üzere tam mükellefiyeti haiz menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nda da yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak düzenleme mevcuttur. Buna göre mezkur Kanunun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında özetle; emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılma dağıtılma tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Anılan bu düzenleme ile birlikte yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin olarak üç farklı düzenleme aynı anda yürürlükte bulunmaktadır. Söz konusu bu durum ise yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin olarak uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilafların ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Buna göre yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması şu şekilde olacaktır;

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (d) bendinde istisna düzenlemesi mevcut olup, buna göre Türkiye'de kurulu;

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

kurumlar vergisinden istisnadır. Diğer taraftan mezkur Kanunun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca emeklilik yatırım fonları dışında kalan diğer yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ancak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına

alındığından ve mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca 5520 sayılı Kanuna göre tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alındığından, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak olup, söz konusu bu kazançlar üzerinden ayrıca 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Diğer taraftan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonları dışında kalan diğer yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden, 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır. Çünkü G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde yer alan tevkifat uygulamaları, 2006-2015 yılları arasında elde edilecek kazanç ve iratlar açısından geçerli bulunmaktadır.

Kitabımızın bu bölümünde yer alan açıklamalar ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan düzenlemeler ışığında, yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar özetle şu şekilde olacaktır;

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

Borsa yatırım fonları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3
Emeklilik yatırım fonları	Tüm kazançları	Tevkifata tabi değil

Öte yandan 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile tespit edilen vergi kesintisi oranlarının uygulanmasına ilişkin açıklamalar 15 nolu Kurumlar Vergisi Sirküplerinde yer almaktadır. Anılan Kararnamenin 1. maddesinin (9) numaralı bendi ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, dağıtılsın veya dağıtılmasın, K.V.K.'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan istisna kazançlar üzerinden kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintisi oranları % 0 olarak belirlenmiştir. Buna göre, Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

üzerinden kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintisi, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre yapılmaya devam edilecektir. Diğer taraftan, 5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlük tarihinden önce yayımlanan 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi kesintisi oranları belirlenmiş bulunan;

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları ile
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, daha önceki Kararnamede olduğu gibi % 0 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere Türkiye'de kurulu; portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintisi oranı %0 olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

15.3.1.3. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri bir kısım kazanç ve iratlar, kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Buna göre madde metninde yer alan kazanç ve iratların (avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödenmesi durumunda tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacaktır. Tevkifat uygulaması açısından ödemenin nakden veya hesaben gerçekleşmiş olmasının herhangi bir önemi bulunmamakla birlikte hesaben ödeme kavramının uygulamada ortaya çıkarması muhtemel tereddüt ve ihtilafları ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde hesaben ödeme deyimi tanımlanmıştır. Buna göre kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler, hesaben ödeme kavramı içinde değerlendirilecektir.

Anılan madde uyarınca tam mükellef kurumların elde ettikleri tevkifata tabi kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifade ile verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi tevkifatı, net olarak ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan anılan Kanunun 15. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkif edilen vergilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte 5520 sayılı Kanunun 15. maddesi uyarınca tevkif edilen vergilere ilişkin muhtasar beyanname de aynı sürede verilecektir. Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılacak tevkifat, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bununla birlikte tevkifata tabi ödemenin bulunmadığı dönemler itibarıyla muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamakta olup, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;

“İlgi dilekçenizde, Vergi Dairesinin vergi numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, şirketinizin tasfiyeye girmesi nedeniyle şirket merkezinin boşaltılarak kira ödemesi yapılmaksızın yazışma adresi olarak kullandığınızı belirterek tasfiyeye girdikten sonra kira ödemesi yapmadığınız halde muhtasar beyanname vermenizin gerekip gerekmediğini sormaktasınız.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesinde, “94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

...”hükmü yer almıştır.

Bu itibarla, dilekçenizde belirtildiği üzere tevkifata tabi herhangi bir ödemenin veya tahakkukun bulunmadığı dönemler için tasfiyeye girip girmediğinize bakılmaksızın muhtasar beyanname vermeniz gerekmemektedir.”

Öte yandan bilindiği üzere 193 sayılı G.V.K.'nın 99. maddesinin ikinci fıkrasında; “Tevkifata tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vergi tevkifatı, nev'i itibarıyla icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye alınır.” hükmüne yer verilmiş olmakla birlikte halihazırda kullanılmakta olan beyannamelerde menkul sermaye iratlarına ayrıntılı olarak yer verildiğinden ayrı bir muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunup bulunmadığı hususu uygulamada bir kısım tereddütlerin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bunun üzerinde 2006/1 sayılı K.V.K. İç Genelgesinde vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları için gerek

elektronik ortamda gerek kağıt ortamında ayrı bir muhtasar beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir.

15.3.1.4. Tevkifat Oranları

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca genel olarak %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu'nun vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirim, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltme ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkra da belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma konusunda yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (4) numaralı bendinde ise 5520 sayılı K.V.K. ile tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar, 193 sayılı G.V.K. ile 5422 sayılı K.V.K. kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde (1) seri numaralı 5520 sayılı Kanun Sirkülelerinde de özetle; 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği, ayrıca; yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile işgital eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemelerin, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğu, bu oranın, 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerektiği, öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançlarının, 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinin (1/b) bendine göre %15 oranında kesintiye tabi olduğu, Bakanlar Kurulunun bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunduğu, dar mükellefiyete tabi kurumların örneğin petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar dışındaki serbest meslek kazançlarının 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğu, ancak, bu oran 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

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

gerekmektedir. Ayrıca tam mükellef kurumlar tarafından dağıtım tabi tutulan kar payları üzerinden yapılacak tevkifat oranları 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiş olup, aşağıdaki tabloda anılan B.K.K. ile belirlenen oran yer almaktadır.)³⁰¹

ÖDEMENİN TÜRÜ	Oran (%)
G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla ödenen istihkak bedellerinden	5 ³⁰²
Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden	%22 ³⁰³
-Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)	15
-Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)	15
75. maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından;	
-Devlet tahvili faizlerinden	0 ³⁰⁴
-Hazine bonusu faizlerinden	0
-Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlere	0
-Nama yazılı tahvil faizlerinden	10
-Hamiline yazılı tahvil faizlerinden	10
-Diğerlerinden	10
Mevduat faizlerinden ³⁰⁵	
-Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve özel finans	

³⁰¹ Tekin Cem, ags, S: 107

³⁰² G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla ödenen istihkak bedellerinden 2006/11447 sayılı B.K.K. uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 oranında tevkifat yapılacaktır. 2009/14594 sayılı B.K.K. ile de tevkifat oranı %3 olarak belirlenmiştir.

³⁰³ Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden 2006/11447 sayılı B.K.K. uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %20 oranında tevkifat yapılacaktır. 2009/14594 sayılı B.K.K. ile de tevkifat oranı %20 olarak belirlenmiştir.

³⁰⁴ 2009/14594 sayılı B.K.K. ile 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilecek faiz gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat oranları %0, diğerleri üzerinden ise %10 olarak belirlenmiştir.

³⁰⁵ . 2009/14594 sayılı B.K.K. ile mevduat faizleri ile ilgili olarak vade ayırımı yapılmaksızın mevduat faizleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından	
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	24
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	18
-Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	
*Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	18
*3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda	18
*6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	16
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	12
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	7
-Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden	
*Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	18
*3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda	18
*6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	16
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	12
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	7
-Diğerlerinden	
*Bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için	18
*(da) alt bendi dışında kalanlar için	0
75. maddenin ikinci fıkrasının 12 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından ³⁰⁶	
-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından	0
-Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından	18
-Özel finans kurumlarınınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından	
*3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda	18
*6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	16
*1 yıla kadar vadeli hesaplarda	12
*1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	7
75. maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından ³⁰⁷	22

15.3.2. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması

15.3.2.1. Genel Açıklama

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden genel olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılacak olmakla birlikte 5281 sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"³⁰⁸ ile 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere G.V.K.'na

³⁰⁶ . 2009/14594 sayılı B.K.K. ile özel finans kurumlarından elde edilecek G.V.K.'nın 75. maddesinin (12) numaralı bendi kapsamındaki gelirler üzerinden yapılacak tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

³⁰⁷ . 2009/14594 sayılı B.K.K. ile repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

³⁰⁸ 31.12.2004 tarih ve 25687 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

eklenen Geçici 67. madde ile 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından (katılım bankaları) elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca;

- Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması veya elde tutulması sonucunda banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilen gelirler, (G.V.K. Geçici Madde 67/1)

- Her nevi tahvil ve Hazine Bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, (G.V.K. Geçici Madde 67/2)

- Mevduat faizi, repo geliri ve özel finans kurumlarından elde edilen kar payları, (G.V.K. Geçici Madde 67/4)

üzerinden genel olarak %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Anılan tevkifat uygulaması açısından tevkifata tabi kazanç ve iradı elde edenin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellefiyeti haiz olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak tam mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak 5527 sayılı Kanunla G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile dar mükellefiyeti haiz gerçek ve tüzel kişilerin 27.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de tam mükellefiyeti haiz gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulacak kazanç ve iratlar yukarıda sayılanlardan ibaret olmayıp, ayrıca anılan maddenin (8) numaralı fıkrası uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy işletmecilik kazançları üzerinden dağıtılın dağıtılmasının tevkifat yapılacaktır.³⁰⁹

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden

³⁰⁹ G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasının 5527 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde "borsa yatırım fonları hariç" ibaresi yer almaktaydı. Ancak 5527 sayılı Kanunla anılan ifade 01.10.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil" olarak değiştirilmiştir.

mezkur Kanununun Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

15.3.2.2. Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elde Tutulması ve Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İratlarda Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca bankalar, aracı kurumlar ve Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar;

- Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

- Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri, (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan)

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

üzerinden takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle tevkifat yapmak zorundadırlar. Ayrıca banka ve aracı kurumların anılan fıkra kapsamında tevkifata tabi tutulmaksızın almış oldukları menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının satış ve alış bedelleri arasındaki fark üzerinden kendilerine satış yapanlar adına G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapmak zorundadırlar.

Öte yandan anılan tevkifat uygulaması 2006-2015 yılları arasında geçerli olacağından tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2016 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir. Doğal olarak bu tarihten sonra elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı, 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi dikkate alınmak suretiyle belirlenecektir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere anılan maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirler üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan 12.01.2009 tarih ve 2009/14580 sayılı B.K.K. uyarınca G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0, bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10 olarak belirlenmiştir.

15.3.2.2.1. Tevkifat Uygulamasının Kapsamı

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkraları uyarınca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacak olması nedeniyle tevkifat uygulaması kapsamındaki "menkul kıymetler" ve "diğer sermaye piyasası araçları" kavramlarının tanımlanması gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın anılan maddesinin (13) numaralı fıkrasında "**menkul kıymetler**" ve "**diğer sermaye piyasası araçları**" kavramları tanımlanmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere özel bir belirleme yapılmadığı sürece; Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasının kapsamına dahil bulunmaktadır. Diğer taraftan anılan maddenin ikinci fıkrasında özetle; bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizini alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin de tevkifat uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde yer alan özel düzenlemeler uyarınca bir kısım menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafında özetle;

- Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirileri,

- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kar paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde,

tevkifat uygulaması geçerli olmayacaktır. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (14) numaralı fıkrasında vadeli işlemler ve opsiyon borsalarındaki işlemler için stopaj oranının 2006 yılında sıfır olarak uygulanacağı, tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) ise 2006 yılında kendi aralarında yaptıkları vadeli işlemler ve opsiyon sözleşmelerinden kaynaklanan kazançlar için bu madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştı. Buna karşılık 5527 sayılı Kanunla anılan fıkranın ikinci cümlesinde yer alan "2006 yılında" ibaresi fıkra metninden çıkarılarak, tam ve dar mükellef kurumların kendi aralarında yaptıkları vadeli işlemler ile opsiyon sözleşmelerinden kaynaklanan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına son verilmiştir.³¹⁰

Öte yandan menkul kıymetlerin ihraç veya iktisap tarihleri de söz konusu bu kıymetlerden elde edilecek gelirler üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı açısından önem taşımaktadır. Buna göre G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9) ve (10) numaralı fıkraları uyarınca; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile bu tarihten önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler üzerinden, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir.³¹¹

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından 2006-2015 yılları arasında yapılacak tevkifat uygulaması açısından söz konusu kazanç veya iradı elde edenin mükellefiyet türü ve hukuki kişiliğinin herhangi bir önemi bulunmamakla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden anılan maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

15.3.2.2.2. Tevkifat Matrahı

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde özetle; alım-satım işlemlerinde tevkifat matrahının alış ve satış bedeli arasındaki fark olduğu, söz konusu farktan varsa bu işlemlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta muameleleri vergilerinin indirilmesi suretiyle tevkifat matrahının belirleneceği ifade edilmiştir. Ancak alış ve satış işlemleri sırasında ödenen komisyon bedellerinin işlem hacmine ya da başka bir nedene bağlı olarak iade edilmesi durumunda bu

³¹⁰ TEKİN Cem, ags, S: 63

³¹¹ Sermaye şirketlerinin sermaye ve/veya kar yedeklerini sermayeye ilave etmeleri suretiyle ortaklarca sahip olunan bedelsiz hisse senetleri ile rüçhan hakları kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Buna bağlı olarak 01.01.2006 tarihinden önce hisse senetlerine sahip olunmak suretiyle iştirak edilen sermaye şirketlerinin sermaye ve/veya kar yedeklerini sermayelerine ilave etmeleri suretiyle edinilen bedelsiz hisse senetlerinin de 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edildiği varsayılacak ve bunların elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

tutarlar komisyonun doğduğu işleme bağlı olmaksızın, iadenin gerçekleştiği döneme ilişkin tevkifat matrahına dahil edilecektir.

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat matrahının tespitinde alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası (YTL) karşılıkları esas alınacaktır. (Kur olarak işlem anında kullanılan kur, böyle bir kurun bulunmadığı hallerde ise T.C.Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır.)

Diğer taraftan anılan tebliğde; aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının değişik tarihlerde alındıktan sonra kısmen elden çıkarılması durumunda tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedelinin ilk giren ilk çıkar yöntemi ile belirleneceği, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının açığa satış işlemlerinde (alımından önce elden çıkarılması) tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli olarak söz konusu menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işleminde geçerli fiyatın esas alınacağı belirtilmiştir.

Öte yandan 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

- Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımını dolayısıyla alınan hisse senetlerinin alış bedelinin daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedelinin, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edileceği,

- Sermaye şirketlerinin kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış bedelinin, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edileceği,

- Kuponlu bir tahvilin satın alınmasında, işlemiş faizin bulunması halinde işlemiş faiz tutarı kupon alış bedeli, temiz işlem fiyatı (Temiz Fiyat=Sözleşme fiyatı-İşlemiş faiz) ise tahvilin alış bedeli olarak kabul edileceği,

- Kuponlu bir tahvilin satın alınmasında, satın alma bedelinin itfa bedeli ile varsa işlemiş faiz tutarının üzerinde olması, başka bir deyişle temiz fiyatın itfa bedelini aşması durumunda fazla olan kısım izleyen dönemlere ilişkin faiz kuponlarının maliyeti (alış bedeli) olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

15.3.2.2.3. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanacak kazanç ve iratlar üzerinden işleme aracılık eden bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin (12) numaralı fıkrasında ise; 18.06.2999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye

Cumhuriyet Merkez Bankası'nın tevkifat uygulaması açısından "**banka**", 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumlar ise "**aracı kurum**" olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna karşılık banka ve aracı kurumların portföylerinde yer alan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar üzerinden, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (17) numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki çerçevesinde, 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlardan saklama hizmeti alan yatırımcıların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri gelirler açısından, tevkifatın bu yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca yapılması uygun bulunmuştur. Bu kapsamda olmak üzere saklamacı kuruluşların saklama hizmeti verdikleri kişi ve kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde etmiş oldukları alım-satım ve itfa gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan tevkifat yükümlülüğü, saklamacı kuruluşlar tarafından yerine getirilecektir.

15.3.2.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılacağı, ancak banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler ile Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık banka veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonosu gelirlerinin ödenmesinde, ödemenin banka veya aracı kurum vasıtasıyla yapılması durumunda dahi tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme ile 2006-2015 yılları arasında elde edilen anılan menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık yukarıda da belirtildiği üzere Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Ayrıca anılan maddenin (9) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonosu faiz gelirleri üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılması mümkün olmadığı gibi söz konusu bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında menkul kıymetler ve diğer sermaye

piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizlerinin banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmesi durumunda söz konusu gelirler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü banka ya da aracı kurumda olacaktır. Buna karşılık banka ve aracı kurumlar aracılığı olmaksızın alınan bu tür menkul kıymetlerde ise tevkifat yükümlülüğü; Hazine Müsteşarlığı, Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve tahvil ihraç eden anonim şirketlerde olacaktır.

Kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere banka ve aracı kurumlar aracılığıyla alınan her nev'i tahvil ve Hazine bonosundan sağlanan gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın matrahı itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark olacaktır. Buna karşılık söz konusu menkul kıymetlerin banka ve aracı kurum vasıtası olmaksızın edinilmesi durumunda G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iradı aynı zamanda mezkur Kanunun Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca yapılacak tevkifatın matrahı olacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden önce elde etmiş oldukları faiz gelirleri üzerinden söz konusu geliri elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliğine bağlı olarak G.V.K.'nın 94. maddesi ya da 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (7) numaralı bendi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Bununla birlikte anılan bendin parantez içinde elde ettikleri her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacak olanlar tadadı olarak belirtmek suretiyle hüküm altına alınmıştı. Buna göre; Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmamaktaydı. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek bu mahiyetteki gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, bu veya buna benzer bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Buna göre; Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır.

15.3.2.3. Mevduat Faizleri, Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler ve Repo Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin 5436 sayılı Kanunla değişik (4) numaralı fıkrasında; mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılması gerektiği, söz konusu bu iratlar üzerinden mezkur Kanunun 94. ve

5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının;

- (7) numaralı bendinde mevduat faizlerinin,
- (12) numaralı bendinde özel finans kurumlarından (katılım bankalarından) elde edilen gelirlerin,
- (14) numaralı bendinde ise repo gelirlerinin,

menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri anılan gelirler üzerinden, söz konusu geliri elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliğine bağlı olarak G.V.K.'nın 94. maddesinin (8), (9) ve (14) numaralı bentleri ya da 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Bununla birlikte elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki niteliğine bakılmaksızın 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen mevduat faizi, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası kapsamındaki gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde edecekleri mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden; borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için %0, diğer menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları için ise 01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten itibaren ise %0 oranında tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden önce açılan hesaplardan bu tarihten sonra elde edilen mevduat faizleri üzerinden de G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden özel finans kurumlarından elde ettikleri gelirler ile mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinde; Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenlerin elde ettikleri gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri anılan gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde bu veya buna benzer düzenlemeye yer verilmediği gibi (5) numaralı fıkrasında tevkifat uygulaması açısından geliri elde edenin mükellefiyet durumu ve hukuki kişiliğinin herhangi bir öneminin bulunmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilen kurum ve kuruluşların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri; mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında özetle bankalar arasındaki mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendi paralarına ödenen faizler üzerinden tevkifat yapılmayacağı, (5) numaralı fıkrasında ise Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmış olup, söz konusu bu hususunun tevkifat uygulaması açısından gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

15.3.2.4. Tam Mükellefiyeti Haiz Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

15.3.2.4.1. Genel Açıklama

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının bir kısım kazançları fonun türüne bağlı olarak kurumlar vergisinden istisnayı. Buna göre menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları, gayrimenkul ve girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisnayı. Bununla birlikte G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendi uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları, söz konusu kazançlar dağıtılsın dağıtılmasın tevkifata tabi bulunmaktaydı.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kanunla 5422 sayılı K.V.K. yürürlükten kaldırılarak kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiş ve kurumlar vergisinden istisna kazançlar mezkur Kanununun 5. maddesinde hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/d) bendinde, Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları ile portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının,

- Girişim sermayesi, gayrimenkul ve emeklilik yatırım fon ve ortaklıkları ile konut finansmanı ve varlık finansmanı fonlarının ise tüm kazançlarının,

kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan Kanununun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere tam mükellef yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılsın ya da dağıtılmasın kurum bünyesinde tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında da yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan madde uyarınca sadece menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılacak olmakla birlikte fıkranın ilk halinde "borsa yatırım fonları

hariç” ibaresi mevcut bulunmaktaydı. Ancak 5527 sayılı Kanunla anılan ibare “borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil” olarak değiştirilmiştir. Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasının düzenlendiği G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasının 5527 sayılı Kanunla değişik yeni hali şu şekildedir;

“8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.”

G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasından da anlaşılacağı üzere Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları (konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının tüm kazançları, diğer menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının ise sadece portföy işletmecilik kazançları) üzerinden, dağıtılsın dağıtılmasın kurum bünyesinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (9) ve (10) numaralı fıkralarında yer alan özel düzenlemeler uyarınca menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev’i tahvil ve hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen diğer menkul kıymetlerden elde edilen kazançlar üzerinden anılan maddenin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması mümkün olmayıp, söz konusu bu kazançlar üzerinden mezkur Kanunun 94. maddesinin (6/a) bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Çünkü G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (9) ve (10) numaralı fıkralarında 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev’i tahvil ve hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan yatırım fon ve ortaklıkların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden, G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın kurum bünyesinde tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç)

01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacak olması, söz konusu fon ve ortaklıkların elde etmiş oldukları tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatı engellemesi mümkün değildir. Başka bir deyişle menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi veya 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulacağı gibi bu şekilde tevkifata tabi tutulmuş kazançların kurumlar vergisinden istisna kazanç kapsamında olması durumunda ayrıca G.V.K.'nın anılan Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre tevkifata tabi tutulacaktır. Buna karşılık menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin mahsup veya iadesine ilişkin usul ve esaslar ile uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar, kitabımızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazançları üzerinden;

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

oranında tevkifat yapılacağı kararlaştırılmıştır.

Öte yandan yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendi, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile tüm yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılacağına düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi hali hazırda yürürlükte bulunmaktadır. Söz konusu bu durumun yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından ortaya çıkaracağı mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacağı, (1) numaralı fıkrasında ise bu kanuna göre tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kurum bünyesinde yapılacak tevkifat uygulaması özet halinde aşağıdaki tablo da yer almaktadır,³¹²

Yatırım Fon veya Ortaklığı	Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları	Tevkifatın Dayanağı	Tevkifatın Oranı
Menkul Kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları (Borsa, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları hariç)	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8,	01.01.2006-22.07.2006 tarihleri arasında %15, 23.07.2006-01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten sonra %0 (2006/10731 sayılı B.K.K.)
		2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3	%15
Borsa, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8,	%0 (2006/10731 sayılı B.K.K.)
		2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3	%15
Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıklar	Portföy işletmecilik kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3	%15
Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3	%15
Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3	%15

³¹² TEKİN Cem, “2006 Yılından İtibaren Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması”, Mali Pusula, Ekim/2006, Sayı: 22

Emeklilik fonları	yatırım	Tüm kazançları	Tevkifata tabi değil	-
-------------------	---------	----------------	----------------------	---

15.3.2.4.1. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Tevkif Suretiyle Ödemiş Oldukları Vergilerin Mahsubu

Kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden (sadece 2006-2015 yılları arasında) G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası, diğer yatırım fon ve ortaklıklarının (emeklilik yatırım fonları hariç) kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca söz konusu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kurum bünyesinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

Öte yandan tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden, söz konusu kazanç veya iradın mahiyetine bağlı olarak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ya da 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Doğal olarak yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlardan da tevkifat yapılacağı tabidir. Örneğin her nev'i tahvil faizleri G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifata tabi olduğundan yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları her nev'i tahvil faizleri üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir. Söz konusu bu durum ise yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançlarının G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi olması nedeniyle mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (8) numaralı fıkrasında özetle; yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançlarının elde edilmesi sırasında mezkur Kanunun 15. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kurum bünyesinde yapacakları vergi tevkifatından mahsup edebilecekleri, mahsup edilemeyen vergilerin ise kendilerine red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacağından, 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan mahsup ve iade olanağından yararlanmaları mümkün değildir. Başka bir deyişle; 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının dışında kalan diğer yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançlarının elde edilmesi sırasında 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden anılan maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca kurum

bünyesinde tevkif edilecek vergiden mahsup edebilecek, mahsup edilemeyen vergiler ise kendilerine red ve iade edilebilecektir.³¹³

Öte yandan menkul kıymetler yatırım ve ortaklıklarının dışında kalan fon ve ortaklıkların kurumlar vergisinden istisna kazançların elde edilmesi sırasında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergilerden mahsup edilebilecek midir? 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılan vergi kesintilerinin, mezkur Kanunun 34. maddesi hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratları kurumlar vergisinden istisna olduğundan ve buna bağlı olarak hesaplanan kurumlar vergisi mevcut olmadığından, buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergilerin sadece kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmış olması nedeniyle kazanç ve iratların elde edilme aşamasında tevkif suretiyle ödenen vergilerin, hesaplanan kurumlar vergisinin mevcut olmaması nedeniyle teknik olarak mahsup edilme imkanı bulunmamaktadır. Ancak yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançlarından elde edilmesi sırasında 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olanlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden kurum bünyesinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edilmesi, mahsup edilemeyen tutarın ise kendilerine red ve iade edilmesi mümkündür.³¹⁴

Öte yandan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının dışında kalan fon ve ortaklıkların elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin olarak belirtilen sorunlar, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları açısından da geçerlidir. Buna göre yatırım fon ve ortaklıklarının istisna uygulamasına konu kazanç ve iratlarının elde edilme aşamasında tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca sadece kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Doğal olarak menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kazancının tamamı portföy işletmecilik kazançlarından oluşması durumunda söz konusu kazancının tamamı mezkur Kanunun 5. maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacak ve buna bağlı olarak söz konusu bu kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödenmeyecek ancak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır. (2006/10731 sayılı B.K.K. uyarınca borsa yatırım fonları, konut finansmanı yatırım fonları ile varlık finansmanı yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden %0, bunların dışındaki menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006-22.07.2006 tarihleri arasında elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar üzerinden %15, 23.07.2006-01.10.2006 tarihleri arasında %10, bu tarihten sonra elde edilen kazançlar üzerinden ise %0 oranında tevkifat yapılacaktır) Buna karşılık kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazancına dahil kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları

³¹³ TEKİN Cem, “Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Tevkif Suretiyle Ödedikleri Vergilerin Mahsup ve İadesinde Sorun”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül/2006, Sayı: 216

³¹⁴ TEKİN Cem, agm

uyarınca tevkif edilen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinin mevcut olmaması nedeniyle mahsup imkanı bulunmayacaktır.³¹⁵

³¹⁵ TEKİN Cem, agm

16. MADDE 16 : VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE TARHİYAT

Vergilendirme dönemi ve tarhiyat

Madde 16- (1) Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

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

(3) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

(4) 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.

(5) Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

16.1. GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Genel olarak kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olmakla birlikte kitabımızın ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumların elde etmiş oldukları bir kısım kazanç ve iratların vergilendirilmesinde tevkifat esası geçerli bulunmaktadır.

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesinde teklif yeri, 27. maddesinde tarhiyatın muhatabı, 28. maddesinde vergilendirme dönemi ve 29.

maddesinde ise tarh zamanı hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte anılan düzenlemelerin tamamı 5520 sayılı K.V.K.'nın 16. maddesinde düzenlemiştir. Bununla birlikte 5422 sayılı K.V.K.'nın anılan maddelerinde yer alan düzenlemeler, özel bir belirleme yapılmadığı sürece gerek tam gerekse dar mükellef kurumlar açısından geçerli olmakla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde geçerli olacak vergilendirme dönemi 5520 sayılı K.V.K.'nın "Vergilendirme dönemi ve beyan" başlıklı 25. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle anılan Kanunun 16. maddesinde vergilendirme dönemine ilişkin olarak yapılan açıklamalar sadece tam mükellef kurumlar açısından geçerli bulunmaktadır.

Bu kapsamda olmak üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurum kazançlarının vergilendirilmesinde esas alınacak vergilendirme dönemlerinde ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

16.2. VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kurum kazançlarının vergilendirilmesinde hesap dönemi esas geçerli bulunmaktadır. Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde genel esas bu olmakla birlikte elde ettikleri kazançları tevkifata tabi olanlar, yıl içinde işe başlayan kurumlar ve kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan kurumların vergilendirilmesi özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun "Hesap Dönemi" başlıklı 174. maddesinde hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, buna karşılık takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı'nca 12'şer aylık özel hesap dönemlerinin belli edilebileceği, özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan madde uyarınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların kurum kazançlarının tespitinde, doğal olarak takvim yılı yerine özel hesap dönemi geçerli olacaktır.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde herhangi bir tarihte işe başlamaları durumunda hesap dönemi olarak takvim yılının geçerli olması mümkün olmayıp, bu durumdaki kurumların vergilendirilmesinde esas alınacak hesap dönemi; işe başlanılan tarih ile o yılın sonuna kadar olan süre olacaktır. Doğal olarak izleyen her bir takvim yılı bağımsız hesap dönemi olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olup ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek olanlar açısından ise vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır. Bilindiği üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kazanç ve iratlardan tevkifat yapılmasına ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde olmak üzere iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Diğer taraftan dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde edecekleri kazanç ve iratlardan tevkifat yapılmasına ilişkin olarak ise G.V.K.'nın anılan maddesinin yanı sıra K.V.K.'nın 30. maddesinde düzenleme bulunmaktadır.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratlar için genel olarak yıllık veya özel beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak tam mükellefiyeti haiz kurumlarca elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. (Doğal olarak bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.) Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinin (5) numaralı fıkrasında kooperatif gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.³¹⁶ Bu nedenle sadece taşınmaz kira geliri elde eden kooperatiflerin vergilendirilmesinde hesap dönemi olarak kesintinin yapıldığı dönem esas alınacaktır.

16.3. TARHİYATIN MUHATABI

5520 sayılı K.V.K.'nın 16. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tam mükellef kurum kazançları açısından kurumlar vergisi;

- Mükellef olan kurumların tüzel kişiliği adına,
- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,
- Fonlarda fonun kurucusu adına;
- İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına,

tarh olunacaktır.

5422 sayılı K.V.K.'nın tarhiyatın muhatabının düzenlendiği 27. maddesinde de genel olarak bu esaslar belirlenmiş olmakla birlikte, 5520 sayılı Kanunla eski uygulamadan farklı olarak iş ortaklıklarında tarhiyatın muhatabının yönetici ortak veya ortaklardan birisi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 27. maddesi uyarınca iş ortaklıklarının kurumlar vergisi iş ortaklığı adına tarh edilmektedir.

Öte yandan anılan madde de kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği vergi dairesi³¹⁷ tarafından aynı gün içinde tarh olunacağı, beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde ise vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edileceği hüküm altına alınmıştır.

³¹⁶ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kooperatiflerin gelirlerinin, tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinin yanı sıra tevkifata tabi tutulmuş mevduat faizlerinden oluşması durumunda söz konusu bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

³¹⁷ 5520 sayılı Kanunun "Beyan esası" başlıklı 14. maddesinin (6) ve (7) numaralı fıkralarında özetle; mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yerin vergi dairesi olduğu, ancak Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni ve iş merkezlerine bağlı kalmaksızın belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 5422 sayılı K.V.K.'nın "Beyannamenin verilme zamanı ve yeri" başlıklı 21. maddesinde de mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin, tam mükellef kurumlar açısından kanuni ve iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesi olduğu, "Teklif yeri" başlıklı 26. maddesinde ise kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunacağı hüküm altına alınmıştır.

17. MADDE 17 : TASFİYE

Tasfiye

MADDE 17- (1) *Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.*

a) *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.*

b) *Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.*

c) *Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.*

ç) *Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönem izleyen yıldan itibaren başlar.*

d) *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.*

(2) *Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.*

(3) Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

(4) Tasfiye kârı: Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

a) Tasfiye kârı hesaplanırken;

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

2) 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.

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

c) Bu maddeye göre tasfiye kârının hesaplanması sırasında, Kanunun 8, 9, 10 ve 11 inci madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır.

(5) Servet değeri: Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir.

(6) 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.

(7) Tasfiye memurlarının sorumluluğu: 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 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 nci maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî 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, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

(8) Tasfiye işlemlerinin incelenmesi: 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 incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder.

(9) **(5904 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009)** Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

17.1. GENEL AÇIKLAMA

Sermaye şirketi niteliğini haiz kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak kazanç sağlama amacıyla kuruldukları gibi bunun dışında belirli bir süre için ya da belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için de kurulabilirler. Sermaye şirketlerinin kuruluş amacının gerçekleşmesi ya da amacın gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesi veya belirli bir süre için kurulmuş olması durumunda sürenin sona ermesi durumlarında şirket faaliyetlerinin sona erdirilmesi durumu ile karşı karşıya kalınması mümkündür. Diğer taraftan şirket türleri itibarıyla mevcut olması gereken ortak sayısından daha az ortağa sahip olunması, şirket sermayesinin 2/3'ünün yitirilmesi ya da şirketin iflasına karar verilmiş olması durumlarında da şirket faaliyetlerinin sona erdirilmesi ile karşı karşıya kalınması mümkündür.

Tasfiye genel olarak ticaret şirketlerinin; yetkili organlarının kararı doğrultusunda faaliyetlerinin ve tüzel kişiliklerinin sona erdirilmesi amacına yönelik olarak; tüm malvarlıklarının elden çıkarılması, alacaklarının tahsili, borçların

ödenmesi ve nihayetinde şirket ile ilgili tüm kesimler ile olan ilişkilerin sona erdirilmesi amacıyla yönelik olarak gerçekleştirilen işlemler dizisi olarak tanımlanabilir.³¹⁸

Genel olarak sermaye şirketlerinin tasfiyesine ilişkin usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinde ise tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın bu bölümünde gerek T.T.K. gerekse 5520 sayılı K.V.K.'nda yer alan düzenlemeler ışığında tasfiye işlemlerine ve tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

17.2. TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA TASFİYE

Sermaye şirketlerinin tasfiyesine ilişkin usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup, mezkur Kanununun 434-454. maddelerinde anonim şirketlerin, 549-555. maddelerinde ise limited şirketlerin tasfiyesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Anonim ve limited şirketlerin tasfiye işlemlerine ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

17.2.1. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Anonim Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Anonim şirketlerin hangi hallerde münfesi hale gelecekleri T.T.K.'nın 434. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu tasfiye nedenleri şunlardır;

- Akdolundukları müddetin sona ermesi,
- Şirket maksadının husulü veya husulünün imkansızlığı,
- Şirket sermayesinin 324. madde gereğince üçte ikisinin zıya³¹⁹,
- Pay sahiplerinin beş kişiden aşağıya düşmesi³²⁰,
- Şirket alacaklılarının 436. maddeye göre talepte bulunması,
- Esas mukavelede bir fesih sebebi tayin edilmiş ise onun tahakkuku³²¹,
- Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi,
- Şirketin iflasına karar verilmiş olması,
- Umumi heyetçe feshe karar verilmiş olması,

Diğer taraftan mezkur Kanununun 435-437. maddelerinde özel haller düzenlenmiş olup, pay sahipleri sayısının düşmesi veya organların eksikliği, esas

³¹⁸ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, age

³¹⁹ Türk Ticaret Kanunu'nun 324. maddesinde, şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emarelerin mevcut olması durumunda idare meclisinin aktiflerin satış fiyatlarını esas almak suretiyle bir ara bilanço tanzim edeceği, esas sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kalması durumunda umumi heyetin bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermemesi durumunda şirketin feshedilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

³²⁰ Türk Ticaret Kanunu'nun 277. maddesinde, bir anonim şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş ortağın bulunmasının gerektiği hüküm altına alınmış olup, anonim şirketlerde pay sahibi sayısının beşten aşağı düşmesi durumunda, anılan şirket, mezkur Kanununun 434. maddesinin (4) numaralı bendi hükmü uyarınca infisah etmiş sayılır.

³²¹ Türk Ticaret Kanunu'nun 279. maddesinde anonim şirket esas mukavelesinin yazılı bir şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce tasdik edilmiş olması gerektiği ve esas mukavelede yer alacak hususların neler olduğu hüküm altına alınmıştır. Esas mukavelede şirketin fesih edilmesine neden olacak durumların da belirtilmesi mümkün olup, söz konusu nedenlerin gerçekleşmesi durumunda söz konusu şirket feshedilmiş sayılacaktır

sermayenin üçte ikisinin kaybı ve iflas halleri de diğer tasfiye nedenleridir. Buna göre; anonim şirketin tescilinden sonra hakiki pay sahiplerinin sayısının beşten aşağıya düşmesi veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından birinin mevcut olmaması yahut umumi heyet toplanamaması durumlarında, pay sahiplerinden veya şirket alacaklılarından birinin yahut Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın talebi üzerine, mahkeme şirketin durumunu kanuna uygun hale ifrağ için münasip bir müddet tayin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verir. Diğer taraftan şirketin alacaklıları, esas sermayenin üçte ikisini kaybeden şirketin feshini dava edebilecekleri gibi buna karşılık davacının alacağına karşı muteber teminat gösterilmesi halinde fesih kararı verilmez.

17.2.2. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Limited Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Limited şirketlerin tasfiye haline gireceği durumlar, T.T.K.'nın 549. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

- Şirket mukavelesinde yazılı sebeplerin gerçekleşmesi,
- Mukavelede aksine açık hüküm olmadıkça, esas sermayenin dörtte üçüne sahip olan ortakların dörtte üçünü teşkil eden bir ekseriyet tarafından verilecek bir kararla,
- Şirketin iflasına karar verilmesiyle,
- Ortaklardan birinin talebi üzerine ve muhik sebeplerden dolayı mahkeme kararıyla,
- Kanunda yazılı sair hallerin mevcudiyeti.

Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu'nun 552. maddesinde, mezkur Kanunda tasfiye memurlarının azil ve tayinleri, tasfiyenin icrası, ticaret sicilindeki kaydın silinmesi ve ticari defterlerin saklanması, tasfiye memurlarının sorumluluğu hakkındaki hükümlerin limited şirketlerin tasfiyesi halinde de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

17.2.3. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Eshamlı Komandit Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Eshamlı komandit şirketlerin kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar T.T.K.'nın 475-484. maddelerinde düzenlenmiş olup, mezkur Kanunun 476. maddesinde özetle; komanditerlerin birbiriyle veya komanditerlerin heyeti umumiyesi ve üçüncü şahıslarla olan hukuki ilişkileri, şirketi idare ve temsil görev ve yetkileri ve şirketten çekilmeleri dışında, bu şirket hakkında aksine hüküm bulunmadıkça mezkur Kanunda anonim şirketlere ilişkin olarak yer alan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kitabımızın önceki bölümünde belirtilen anonim şirketlerin tasfiye nedenleri, eshamlı komandit şirketler açısından da geçerli olacaktır.

17.2.4. Kooperatiflerde Tasfiye

Bilindiği üzere kooperatiflerin kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiş olup, mezkur Kanunun 81. maddesinde kooperatiflerin;

- Anasözleşme gereğince,
- Genel Kurul kararı ile,
- İflasın açılmasıyla,
- Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,
- Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devredilmesi suretiyle,
- Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,
- Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla,

dağılacağı hüküm altına alınmıştır. Kooperatiflerin tasfiyesine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir.³²²

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; 2004 yılı itibariyle ortaklardan aidat toplamaya başlayan kooperatifinizin, satışını beklediği arazi ile ilgili meydana gelen gelişmelerden sonra, Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından satış sürecinin durdurulduğu, bunun üzerine 25.06.2006 tarihinde gerçekleştirilen olağan Genel Kurulda kooperatifin tasfiyesine ortaklarca karar verildiği ve söz konusu kararın yapılan başvuru üzerine 13.07.2006 tarihinde İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü’nce tescil edildiği, kooperatifin kuruluşundan itibaren geçen süre zarfında ortak dışı herhangi bir işlem gerçekleştirilmediği, ortak aidatlarının enflasyon karşısında değerinin korunması ve aynı zamanda oluşacak kooperatif giderlerinin karşılanması amacıyla, toplanan tutarların bankada vadeli mevduat veya B tipi likit yatırım fonu olarak değerlendirildiği belirtilerek; kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifin mükellefiyet durumunda herhangi bir değişiklik olup olmayacağı, tasfiye dönemi içerisinde edinilen/edinilecek stopaj kesintisi yapılmakta olan faiz gelirlerinin vergisel açıdan durumunun ne şekilde olacağı, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının dağıtımı sırasında vergisel açıdan kooperatif tarafından yerine getirilmesi gereken herhangi bir ilave yükümlülüğün bulunup bulunmadığı hususları sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Muafiyetler” başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde; tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13’üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

³²² 02.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7255 sayılı mukteza.

Kurumun infisahı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaştırılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81. maddesinde;

“Kooperatif;

- 1. Anasözleşme gereğince,*
 - 2. Genel Kurul kararı ile,*
 - 3. İflasın açılmasıyla,*
 - 4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,*
 - 5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devredilmesi suretiyle,*
 - 6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,*
 - 7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla,*
- dağılır.*

Konut yapı kooperatifleri, anasözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde anasözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz. Konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işleri sonuçlandırılır.

...”; 83. maddesinde ise;

“Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Anasözleşmede bu husus öngörülmuş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaştırılır.

Anasözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaştırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Ortaklara paylaştırma yapılacağına dair Anasözleşmede açıklama olmadığı takdirde tasfiye neticesinden arta kalan miktar, kooperatifleşme amacına uygun olarak harcanmak üzere Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine bırakılır.” hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasında; “(5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu

iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.”; 5. fıkrasında; “Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.”; 7. fıkrasında ise; “(1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi bulunmamakta olup, tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin 1. bendinde, kurumlar vergisinin kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınacağı, 2. bendinde ise, kurumlar vergisi mükelleflerince, (...) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 217 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, işin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyeceği, kurumların tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekleri, bu dönemden sonra geçici vergi beyanamesi vermeyecekleri, tasfiyeye giren kurumların tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecekleri, açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifinizin, tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapacağından muafiyet şartlarını ihlal etmiş sayılması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Diğer taraftan, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının aidatlar dışındaki kısmının ortaklarınıza dağıtılması esnasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i bendi uyarınca (23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi ile 23.07.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere belirlenen oran) % 15 oranında tevkifat yapılması ve dağıtılan kar paylarının kooperatif ortakları açısından Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesi uyarınca, menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle, ortaklar tarafından aynı Kanunun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekir.

Ayrıca, kooperatifiniz tasfiye döneminde bulunduğu için, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecektir.”

17.2.5. İş Ortaklıklarında Tasfiye

5520 sayılı K.V.K.'nın 2. maddesinin (7) numaralı fıkrasında; kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin iş ortaklığı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefiyetini haiz bulunan iş ortaklıkları, mezkur Kanunun 17. maddesinde düzenlenmiş bulunan tasfiye usul ve esaslarına tabi olmayıp, Danıştay tarafından bu hususta verilen bir karar şu şekildedir;³²³

“..... İnşaat Anonim Şirketi ile Adi Ortaklığının kurduğuİnşaat Konsorsiyum iş ortaklığının tasfiye dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin Kurumlar Vergisi Kanununun 31. maddesinde belirlenen nihai hesabın kesinleşmesi tarihinden itibaren 15 günlük süre içinde verilmediği nedeniyle iş ortaklığı adına kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 3239 sayılı kanunun 72. maddesiyle eklenen mükerrer 6. maddesinde, iş ortaklığının; aynı kanunun 1. maddesinin A,B,C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar olarak tanımlandığı, bu durumda; iş ortaklığının belli bir işi belli bir süre içinde gerçekleştirmek ve işin bitiminde de kazancı paylaşmak amacıyla kurulmuş olması sebebiyle, işin bitim tarihi dolayısıyla mükellefiyetin de Vergi Usul Kanununda öngörülen yükümlülüklerin tamamen yerine getirilmesi ile sona ereceğinden, aynı kanunun tasfiye hükümlerine tabi olmadıkları sonucuna ulaşıldığı, olayda; davacı iş ortaklığının mahkemeye ibraz ettiği kanuni defter ve belgelerinin incelenmesinde, 17.2.1987 tarihli protokolle kurulan iş ortaklığının fesih tarihi olan 31.8.1989 tarihinden sonra 1.12.1989 tarihine kadar tahsilat ve ödemelerinin devam etmesi 1.12.1989 tarihinde kayıtlarının kapatıldığı tespit edilmesinde karşısında, 1.12.1989 tarihinde işin bitimi suretiyle iş ortaklığı mükellefiyeti sona eren davacının, 15.12.1989 tarihinde kurumlar vergisi beyannamesini vererek vergilerini tahakkuk ettirdiği de sabit bulunduğu göre, 30.09.1989 tarihinde iş ortaklığının tasfiyesi tamamlandığı halde kurumlar vergisi kanununun 31. maddesinde belirlenen 15 günlük süre geçirildikten sonra 15.12.1989 tarihinde tasfiye beyannamesi verilmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verildiği nedeniyle davacı iş ortaklığı adına kesilen kaçakçılık cezasında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek kesilen kaçakçılık cezasını terkin eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemidir.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Kocaeli 2.Vergi Mahkemesinin 08.04.1991 gün ve 1991/112 sayılı kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak

³²³ Danıştay 3. Daire, 28.04.1993 tarih ve E: 1991/2693 K: 1993/1525 sayılı Karar

durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi.”

17.2.6. Dar Mükellef Kurumlarda Tasfiye

2005 ve daha önceki hesap döneminde gerçekleştirilen tasfiye işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.’nda dar mükellef kurumların tasfiyesine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme veya atıf bulunmamakla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı K.V.K.’nın “Safi kurum kazancı” başlıklı 22. maddesinin (5) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun tasfiye işlemlerine ilişkin hükümlerinin aynı şartlarla dar mükellefiyeti haiz kurumlar hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

17.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Tasfiye

İktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin tasfiyesine ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; özel kanunlarında tasfiye işlemlerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanların mükellefiyeti, şahıs işletmelerinde olduğu gibi işin bırakılmasıyla sona erecektir. Bu tür işletmelerde tasfiye, mevcut iktisadi kıymetler, ya satılmak ya da bağlı olduğu kurum, dernek veya vakfa fatura edilerek işletmeden çekilmek suretiyle sonuçlandırılacaktır. Bu kapsamda işi bırakan mükelleflerin ilgili döneme ait kurumlar vergisi beyannameleri ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinde belirtilen sürede verilecektir.

17.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA TASFİYE

Bilindiği üzere tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ile tasfiye memurlarının kurumlar vergisine ilişkin sorumlulukları 5422 sayılı K.V.K.’nın 30 ve 35. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Ancak 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere söz konusu usul ve esaslar 5520 sayılı K.V.K.’nın “Tasfiye” başlıklı 17. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

17.3.1. Tasfiye Halindeki Kurumlarda Vergilendirme Dönemi (Tasfiye Dönemi)

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 16. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kurum kazançlarının vergilendirilmesinde hesap dönemi esas geçerli olmakla birlikte mezkur Kanunun 17. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olacaktır. Tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesinde esas alınacak tasfiye dönemlerinin belirlenmesinde, tasfiye işlemlerinin aynı yıl içinde tamamlanıp tamamlanmaması hususu özellik arz etmektedir.

Buna göre tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve takvim yılının içinde sona ermesi halinde tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.³²⁴ Bununla birlikte tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermemesi durumunda, tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının alındığı tarihten aynı yılın 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 her bir dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılacaktır.³²⁵

Örnek: (A) A.Ş. genel kurulu 10.07.2006 tarihinde tasfiye kararı almış ve söz konusu bu karar 14.07.2006 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Mükellef kurumun tasfiye işlemleri 19.12.2006 tarihinde tamamlanmak suretiyle ticaret siciline tescil edilmiştir. Buna göre mükellef kurumun tasfiye işlemleri aynı takvim yılı içinde tamamlanmış olduğundan 14.07.2006-19.12.2006 tarihleri arasındaki dönem tasfiye dönemi olacaktır.

Bununla birlikte örneğimizde yer alan kurumun tasfiye işlemlerinin 06.04.2008 tarihinde tamamlanmış olması durumunda, üç ayrı tasfiye dönemi ortaya çıkacaktır. Buna göre tasfiye kararının tescil edildiği 14.07.2006 tarihi ile bu yılın sonuna (31.12.2006) kadar olan dönem 1. tasfiye dönemi, 01.01.2007-31.12.2007 tarihleri arasındaki dönem 2. tasfiye dönemi, 01.01.2008-06.04.2008 tarihleri arasındaki dönem ise 3. tasfiye dönemi olacaktır.

Örnek: (Y) Ltd.Şti.'nin ortaklar kurulu tarafından alınan tasfiye kararı 11.09.2006 tarihinde, tasfiyenin kapandığına ilişkin karar ise 19.11.2009 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Bu durumda mükellef kurumun 11.09.2006-19.11.2009 tarihleri arasında gerçekleşen tasfiye işlemlerine ilişkin tasfiye dönemleri şu şekilde olacaktır;

I. Tasfiye Dönemi	11.09.2006-31.12.2006
II. Tasfiye Dönemi	01.01.2007-31.12.2007
III. Tasfiye Dönemi	01.01.2008-31.12.2008
IV. Tasfiye Dönemi	01.01.2009-19.11.2009

17.3.2. Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleştirdikleri tasfiye işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nda tasfiyeden vazgeçilmesinin vergisel sonuçlarına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak uygulamada sermaye şirketlerinin tasfiye işlemleri

³²⁴ 5422 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinde de tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı hüküm altına alınmış olmakla birlikte anılan madde de tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihin tasfiyenin başladığı tarih sayılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Aynı şekilde 5422 sayılı K.V.K.'nda tasfiyenin tamamlandığı tarihin ne şekilde belirleneceğine ilişkin olarak da herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinde bu hususlar açıklığa kavuşturularak tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihin tasfiyeye giriş, tasfiye kararının tescil edildiği tarihin ise tasfiyenin kapanış tarihi olacağı hüküm altına alınmıştır.

³²⁵ T.T.K.'nın 438. maddesi hükmü uyarınca iflastan başka bir sebeple meydana gelen infisah, anonim şirketlerin idare meclisi tarafından ticaret siciline tescil ve en fazla birer hafta arayla üç defa ilan ettirilir. Söz konusu ilanda şirket alacaklılarının vesikalarıyla beraber bir yıl içinde müracaat etmeleri gerektiği belirtilir. Şirket alacaklılarının müracaat etmelerini teminen üçüncü ilanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıllık süre sona erer.

sonuçlanmadan tasfiyeden vazgeçmeleri halinde, haklarında tasfiye hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu durumda tasfiyeye girilen yılın tamamının normal bir hesap dönemi sayılacağı hususunda görüş birliği bulunmaktaydı.³²⁶

Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde; tasfiye halindeki kurumların tasfiyeden vazgeçmelerinin kurumlar vergisi açısından sonuçları hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere anılan düzenleme uyarınca tasfiye halinde bulunan kurumların tasfiyeden vazgeçmesi halinde, bu kurumlar hakkında tasfiye hükümlerinin uygulanmayacağı, tasfiyeden vazgeçme kararının bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olacağı, buna bağlı olarak tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannamelerinin, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçeceği ve tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergi ile ilgili yükümlülüklerinin, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.³²⁷

Örnek: (B) A.Ş. genel kurulu 10.07.2006 tarihinde tasfiye kararı almış ve söz konusu bu karar 14.07.2006 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Mükellef kurumun 11.05.2007 tarihinde tasfiyeden vazgeçmesi durumunda bu karar 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmakla birlikte, kararın alındığı tarihin içinde bulunduğu II. Geçici Vergi dönemi itibariyle de geçici vergi mükellefiyeti başlayacaktır.

Doğal olarak örneğimizde yer alan kurum, 01.01.2006 tarihi ile tasfiyeye giriş tarihi olan 10.07.2006 tarihleri arasındaki dönemi kapsayan kıst dönem faaliyet sonucunu ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesi ile bu tarihten yıl sonuna kadar olan I. Tasfiye dönemi faaliyet sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesini bağlı bulunduğu vergi dairesine vermiş bulunmaktadır. Söz konusu beyannameler 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde yer alan özel düzenleme uyarınca normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecek ve herhangi bir düzeltme işlemine konu edilmeyecektir.

17.3.3. Tasfiye Kararının Tespiti

17.3.3.1. Genel Açıklama

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasında tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye karı olduğu ve tasfiye kararının tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan düzenleme uyarınca tasfiye karı şu şekilde formüle edilebilir;

³²⁶ KAVAK Ahmet; “ Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos/2005, S: 105

³²⁷ Bilindiği üzere 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, tasfiye halindeki kurumların, tasfiyeye girildiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden başlamak üzere geçici vergi mükellefiyetinin sona ereceği belirtilmiştir.

Tasfiye Karı	=	Tasfiye Dönemi Sonundaki Servet Değeri	-	Tasfiye Dönemi Başındaki Servet Değeri
--------------	---	--	---	--

Dikkat edileceği üzere tasfiye karının tespit edilebilmesi için öncelikle tasfiye dönemi sonundaki ve başındaki servet değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri kavramı, anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında; kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görünen öz sermaye olduğu, bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değerinin bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri olduğu tanımlanmıştır. Anılan düzenlemeden anlaşılacağı üzere tasfiye dönemi başındaki ve/veya sonundaki servet değeri, bu tarih itibarıyla düzenlenen bilançolarda yer alan öz sermaye tutarı olacaktır.

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 38. maddesi hükmü uyarınca kurumun hesap dönemi sonundaki özsermayesi ile hesap dönemi başındaki özsermayesi arasındaki müspet fark, ticari kazanç (kurum kazancı) olarak adlandırılmaktadır. Ancak söz konusu farka; dönem içinde işletmeden çekilen değerlerin ilave edilmesi, dönem içinde işletmeye ilave edilen değerlerin ise indirilmesi gerekmektedir. Öte yandan V.U.K.'nın 192. maddesinde, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil edeceği, ihtiyatlar ve kârlar ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzileri sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Tek düzen hesap planı uyarınca özsermaye aşağıdaki kalemlerden oluşur.

51- Ödenmiş Sermaye

500- Sermaye Hesabı

502- Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

52- Sermaye Yedekleri Hesabı

524- Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabı

525- Hisse Senetleri İptal Karları Hesabı

526- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

527- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

529- Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı

55- Kar Yedekleri

540- Yasal Yedekler Hesabı

543- Statü Yedekleri Hesabı

544- Olağanüstü Yedekler Hesabı

548- Diğer Kar Yedekleri Hesabı

550- Özel Fonlar Hesabı

Özsermaye, gerçek aktiften yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Özsermayenin hesaplanmasını kısaca;

Özsermaye	=	Gerçek Aktif	-	Yabancı Kaynaklar
-----------	---	--------------	---	-------------------

şeklinde formüle edebiliriz.

Ayrıca G.V.K.'nın 38. maddesi uyarınca ticari kazanç tutarının tespiti sırasında V.U.K.'nın değerlemeye ilişkin hükümleri ve G.V.K.'nın 40 ve 41. maddeleri ile K.V.K.'nın 8 ve 11. maddeleri hükümleri de göz önünde tutulacaktır.

Yukarıda da belirtildiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki fark tasfiye karı olarak adlandırılmakla beraber;

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

- 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,

eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin, mezkur Kanunun 13. maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan tasfiye karının tespiti aşamasında, 5520 sayılı Kanunun 8. maddesinde düzenlenen indirilecek giderler, 9. maddesinde düzenlenen zarar mahsubu, 10. maddesinde düzenlenen diğer indirimler ve 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan kanunen kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte; Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları ile hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir.³²⁸

17.3.3.2. Özel Düzenlemeler Uyarınca Servet Değerine Eklenecek Unsurlar

Tasfiye halindeki kurumlar, yukarıda ayrıntılı olarak belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde tasfiye karını hesaplayacak olmakla birlikte tasfiyeye giriş tarihinden önce ayrılan ve bilançoda yer alan bir kısım kalemleri tasfiye sonu servet değerine eklemeleri gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere tasfiye halindeki kurumların tasfiye karının hesaplanması esnasında servet değerine eklenecek unsurlar şunlardır;

17.3.3.2.1. Maliyet Artış Fonu

³²⁸ Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin tasfiye kararının tespitine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinde, mezkur Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar temettü ve kazanç vergilerinden istisna edilerek ayrılmış olan ihtiyat akçeleri ve banka zarar karşılıklarının dönem başı özsermayesine dahil olmayacağı, buna karşılık sonradan kurumlar vergisine tabi tutulan ihtiyat akçeleri ve banka zarar karşılıklarının öz sermayeye dahil olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 5024 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 38. maddesinde özetle; mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan; gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak dikkate alınabileceği, söz konusu artırılmış maliyet bedeline isabet eden kazançların bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına kaydedileceği, söz konusu bu kazançların sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği durumda, o yılın kazancına dahil edilerek vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde metninde söz konusu maliyet artış fonunun tasfiye halindeki şirketler açısından ne şekilde değerlendirileceği yönünde herhangi bir düzenleme yer almamakla birlikte tasfiyenin amacının şirket aktifinin nakde dönüştürülerek borçların ödenmesi ve kalan tutarın ortaklara dağıtılması olduğundan, sermayeye ilave edilmemiş maliyet artış fonu da işletmeden çekilmiş olacaktır. Bu nedenle sermayeye eklenmemiş bulunan maliyet artış fonunun tasfiye dönemi sonu servet değerine ilave edilmesi gerekmektedir.³²⁹

17.3.3.2.2. Yenileme Fonu

Bilindiği üzere V.U.K.'nın "Amortismanına tabi malların satılması" başlıklı 328. maddesinde özetle; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması durumunda, satıştan doğan karın, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta 3 yıl süre ile tutulabileceği, 329. maddesinde ise yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler nedeniyle tamamen ya da kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatları bunların değerinden (ayrılmış olan amortisman indirildikten sonra kalan değer) fazla veya eksik olduğu takdirde aradaki farkın kar veya zarar hesabına kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.

Bununla birlikte anılan düzenlemeler uyarınca yenileme fonlarının üç yıl içinde kullanılmaması durumunda üçüncü yılın vergi matrahına ilave edilmesi, buna karşılık üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde ise bu karların o yılın vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle tasfiyeye giren kurumların tasfiyeye giriş bilançosunda yer alan yenileme fonlarının bu döneme ait kurum kazancına eklenmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

17.3.3.2.3. Yeniden Değerleme Fonu

Bilindiği üzere V.U.K.'nın 5024 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki mükerrer 298. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan bir kısım

³²⁹ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, age

iktisadi kıymetler ile bunların amortismanlarının yeniden değerlendirilmesine tabi tutulacağı, yeniden değerlendirilme işlemi sonucu ortaya çıkan değer artışının ise pasifte özel bir fon hesabına kaydedileceği veya sermayeye ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar anılan yeniden değerlendirilme uygulaması 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen, tasfiyeye giren kurumların tasfiyeye giriş bilançolarında değer artış fonlarının mevcut olması mümkündür.

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirilme işlemine tabi tutmuş oldukları iktisadi kıymetleri tasfiye dönemi içinde satmaları durumunda, söz konusu iktisadi kıymetlere ait değer artış fonlarının dönem sonu servet değerine ilave edilmesi gerekmektedir.

17.3.3.2.4. Sermayeye Eklenmiş Bulunan Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançları;

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlere ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve sermayeye ilave edilmesine karar verilen kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olacağı, buna karşılık istisnadan yararlanan ve sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, söz konusu bu kazançların o yılın kazancı sayılarak vergilendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere tasfiyeye giren kurumların daha önceki dönemlerde yararlandıkları anılan istisna uygulaması kapsamında sermayeye ilave ettikleri kazançların dönem kazancına ilave edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak kazancın sermayeye ilave edildiği tarihi takip eden 5. yılın sonundan itibaren tasfiyeye girilmesi durumunda söz konusu kazançlar vergilendirilmeyecektir.

17.3.3.3. İşletmeden Çekilen Değerler İle İlgili Olarak Uygulamada Ortaya Çıkması Muhtemel Sorun

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesi uyarınca tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark "tasfiye karı", olumsuz fark ise "tasfiye zararı" olarak değerlendirilecektir. Bununla birlikte kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine, 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 eklenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan anılan maddenin (4/b) bendinde; hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin, mezkur Kanununun 13. maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu

düzenleme 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanunun yayımlandığı 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bilindiği üzere mezkur Kanunun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13. maddesinde özetle; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazançlarını tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacakları ve anılan düzenleme kapsamında alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinin, 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 edeceği, (4) numaralı fıkrasında ise kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi,
- Yeniden satış fiyatı yöntemi,

kullanmak suretiyle tespit edebileceği, ancak emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağının bulunmaması durumunda mükelleflerin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyecekleri diğer yöntemleri ya da Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmak suretiyle belirleyebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Buna göre tasfiye halindeki kurumların hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin anılan yöntemlerden herhangi biri kullanılmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak 5520 sayılı K.V.K.’nın anılan 13. maddesi 01.01.2007 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiğinden hukuken 2006 yılı itibarıyla bu düzenlemenin varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle 2006 yılı itibarıyla tasfiye halindeki kurumların hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinde belirtilen yöntemler kullanılmak suretiyle tespit edilmesi mümkün olmadığı, ancak bu durumdaki mükelleflerin, söz konusu kıymetlerin değerinin ne şekilde tespit edileceğine ilişkin olarak mukteza talebinde bulunmaları gerektiği kanaatindeyiz.

17.3.4. Nihai Tasfiye Karı/Zararı Sonucunda Daha Önce Verilen Tasfiye Beyannamelerinin İslahı ve Yaşanacak Sorunlar

5422 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin dördüncü fıkrasında tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemin sonunda tasfiye kar veya zararının kati olarak tespit edileceği ve evvelce verilmiş olan tasfiye beyannamelerinin bu neticeye göre ıslah edileceği, tasfiyenin zararla kapanması halinde evvelce verilmiş olan tasfiye beyannamelerine müsteniden tahsil edilmiş olan vergilerin iade olunacağı hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere anılan düzenleme ile tasfiye işlemlerinin birden fazla dönem sürmesi durumunda dahi kati tasfiye kararının tek olduğu ve tasfiye faaliyetlerinin nihai olarak zararla kapanması durumunda daha önceki tasfiye dönemlerine ilişkin olarak

verilen beyannameler uyarınca tahsil edilen vergilerin iade olunacağı belirtilmiştir. Tasfiye işlemlerinin zararlarla kapanması durumunda tahsil edilen vergilerin iade edilmesine ilişkin olarak uygulamada herhangi bir sorun bulunmamakla birlikte, nihai tasfiye kararına göre evvelce verilmiş olan tasfiye beyannamelerinin ıslah edilecek olması, daha önceki dönemler ile tasfiyenin sona erdiği dönemde uygulanan kurumlar vergisi oranlarının farklı olduğu durumlarda bir kısım sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tasfiye işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinde sadece tasfiyenin zararlarla kapanması halinde tasfiye sonucunun, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltileceği ve anılan dönemlerde fazla ödenen verginin mükellefe iade edileceği hüküm altına alınmış, buna karşılık tasfiyenin sona erdiği dönem itibarıyla nihai tasfiye kar veya zararının kati olarak tespit edileceğine ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce başlayan tasfiye işlemlerine ilişkin olarak bu tarihten önce verilen beyannamelerde %30 oranında kurumlar vergisi hesaplanmış olup, eski düzenleme mevcut olsa idi 01.01.2006 tarihinden sonra tamamlanan tasfiye işlemlerine ilişkin olarak nihai tasfiye karı tespit edilerek %20 oranında vergilendirilecek ve daha önce %30 oranında vergilendirilen tasfiye karlarına ilişkin %10 oranındaki kurumlar vergisinin mükelleflere iade edilmesi gerekecekti. Ancak yeni düzenleme de nihai tasfiye kararının tespit edilerek evvelce verilen beyannamelerin buna göre düzeltileceği hüküm altına alınmamış olması nedeniyle herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Diğer taraftan tasfiye işlemlerinin zararlarla kapanması durumunda ise evvelce verilmiş olan beyannamelerde hesaplanan tasfiye karları üzerinden ödenen kurumlar vergisinin mükelleflere iade edilmesi gerekecektir.

Örnek: İstanbul ilinde dayanıklı tüketim mamulleri ticareti ile iştiğal eden (A) A.Ş.'nin genel kurulu tarafından alınan tasfiye kararı 15.09.2006 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve tasfiye işlemleri 01.10.2008 tarihinde sona ermiştir. Buna göre mükellef kurumun tasfiye dönemleri şu şekilde olacaktır;

1. Tasfiye dönemi	15.09.2006-31.12.2006
2. Tasfiye dönemi	01.01.2007-31.12.2007
3. Tasfiye dönemi	01.01.2008-01.10.2008

Mükellef kurumun yukarıda belirtilen tasfiye dönemleri itibarıyla faaliyet sonuçları şu şekildedir;

Tasfiye dönemleri	Kar	Zarar
1. Tasfiye dönemi	150.000 TL	-
2. Tasfiye dönemi	300.000 TL	-
3. Tasfiye dönemi	-	500.000 TL
Toplam	450.000 TL	500.000 TL
Nihai Tasfiye Sonucu	-	50.000 TL

Tablodan da anlaşılacağı üzere mükellef kurum 1. ve 2. tasfiye dönemlerinde toplam 450.000 TL tasfiye karı beyan etmiş olmakla birlikte 3. tasfiye dönemi faaliyetleri sonunda ise 500.000 TL tasfiye zararı ortaya çıkmıştır. Bu durumda mükellef kurumun nihai tasfiye zararı 50.000 TL olup, 1. ve 2. tasfiye dönemleri itibariyle beyan edilen 450.000 TL tutarındaki tasfiye karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin mükellef kuruma iade edilmesi gerekmektedir.

Ancak örneğimizde yer alan kurumun tasfiye işlemlerinin zararlar kapanmaması buna karşılık tasfiye dönemleri itibariyle zarar durumunun mevcut olması durumunda düzeltme işleminin yapılıp yapılmayacağı hususu özellik arz etmektedir. Söz konusu düzeltme işleminin yasal dayanağını oluşturan 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde sadece tasfiyenin zararlar kapanması durumunda tasfiye sonucunun, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle tasfiye işlemlerinin karlı kapanmış olmasına rağmen tasfiye dönemleri itibariyle zarar beyan edilmiş olması durumlarında düzeltme işleminin yapılmasına imkan bulunmamaktadır.

Örnek: Yukarıdaki örneğimizde yer alan kurumun tasfiye dönemleri itibariyle faaliyet sonuçlarının şu şekilde olduğunu varsayalım;

Tasfiye dönemleri	Kar	Zarar
1. Tasfiye dönemi	100.000 TL	-
2. Tasfiye dönemi	500.000 TL	-
3. Tasfiye dönemi	-	200.000 TL
Toplam	600.000 TL	200.000 TL
Nihai Tasfiye Sonucu	400.000 TL	-

Tablodan da anlaşılacağı üzere mükellef kurum 1. ve 2. tasfiye dönemlerinde toplam 600.000 TL tasfiye karı beyan etmiş olmakla birlikte 3. tasfiye dönemi faaliyetleri sonunda ise 200.000 TL tasfiye zararı ortaya çıkmıştır. Buna göre söz konusu mükellefin nihai tasfiye karı esasen 400.000 TL'dir. Bununla birlikte mükellef kurum 1. ve 2. tasfiye dönemleri itibariyle toplam 600.000 TL tutarında kurum kazancı beyan ederek söz konusu bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ödemiştir. Doğal olarak mükellef kurumun nihai tasfiye karını aşan 200.000 TL'ye isabet eden kurumlar vergisini fazla olarak ödemiş olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde sadece tasfiyenin zararlar kapanması durumunda tasfiye sonucunun, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltileceği hüküm altına alınmış olması nedeniyle bu durumda herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucunun önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltileceği, önceki dönemlerde fazla ödenen vergilerin mükellefe iade edileceği, nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesinin söz konusu olmayacağı, tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler nedeniyle düzeltme işlemi yapılmayacağı, düzeltme

işleminin sadece son tasfiye döneminin zararlarla sonuçlanması halinde yapılacağı belirtilerek aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek: 03.06.2006 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiye 15.04.2009 tarihinde tatmalanmıştır. Bu kurumda 03.06.2006-31.12.2006 tarihleri arasındaki dönem birinci tasfiye dönemi, 2007 ve 2008 yılları ikinci ve üçüncü tasfiye dönemlerini, 01.01.2009-15.04.2009 tarihleri arasındaki dönem dördüncü ve son tasfiye dönemini oluşturur.

Kurum;

- I. Tasfiye döneminde 20.000 TL Kazanç,
- II. Tasfiye döneminde 150.000 TL Kazanç,
- III. Tasfiye döneminde 50.000 TL Zarar,
- Son Tasfiye döneminde ise 25.000 TL Zarar,

Beyan etmiştir.

Bu beyanlara göre ilk iki dönemde (4.000+30.000=) 34.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre; [(20.000+150.000)-(50.000+25.000)=] 95.000 TL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi 19.000 TL olacaktır. Bu durumda (34.000-19.000=) 15.000 TL kuruma iade olunur.

17.3.5. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (8) numaralı fıkrasında; tasfiye beyannamesinin verilmesi ile birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları açısından incelenmesini bir talepname ile isteyecekleri, söz konusu talepten önce verilmesini müteakiben en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam olunacağı, vergi incelemelerinin bitmesini takip eden otuz gün içinde de vergi dairesi tarafından neticenin tasfiye memurlarına yazı ile bildirileceği ve kurumdan aranan vergilerin sonucu alınincaya kadar tasfiye memurlarının sorumluluklarının devam edeceği hüküm altına alınmıştır.

Tasfiye işlemlerinin vergi kanunları açısından incelenmesi ile ilgili genel kural bu olmakla beraber, mezkur maddenin (9) numaralı fıkrasında, Maliye Bakanlığı'nın tasfiye işlemleri sonuçlanan mükelleflerin; hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

17.3.6. Tasfiye Karının Dağıtılmasında Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca ise tam mükellef kurumlar tarafından; tam ve dar mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca da dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler

hariç) ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri (tam mükellef kurumlar hariç) tarafından elde edilen kar payları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar kitabımızın ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmış olmakla birlikte yeri gelmişken pay sahiplerine dağıtılan tasfiye karları üzerinden de anılan düzenlemeler uyarınca tevkifat yapılması gerektiğinin belirtilmesinde fayda bulunmaktadır. Tasfiye kararının dağıtılması aşamasında kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulmasına yönelik olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;³³⁰

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün vergi numaralı mükellefi olduğunuzu, şirketinizin tasfiye halinde olduğunu ve bu halin tamamlanmak üzere olduğunu, dağıtılmamış önceki yılların karlarının mevcut olduğunu belirterek, bu karların ortakların cari hesaplarına devredilmesi halinde; bu durumun kar dağıtımı olarak kabul edilip edilmeyeceği ve üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda görüşümüzü sormaktasınız.

Tasfiye haline giren kurumların normal faaliyetleri sona ermekle beraber, tasfiye sonuna kadar kar ve zarar doğuran birtakım işlemlerde bulunacağından tasfiye sonucunda da nihai bir kar veya zarar ortaya çıkacaktır. Tasfiye sonucunda doğacak kar, tasfiye karı olarak kurumlar vergisine tabi tutulur.

Tasfiye halindeki kurum, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca yapmış olduğu ödemeler nedeniyle tasfiye döneminde de vergi tevkif ederek muhtasar beyanname ile beyan eder. Tasfiye durumunun vergi sorumluluğuna etkisi bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b maddesinde yapılan söz konusu değişiklik 4842 sayılı kanunun yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, istisna kazançlar ve kar paylarının geçiş döneminde ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 62. maddede düzenlenmiştir.

Bu madde hükmünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

- a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,*
- b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,*
- c) Geç.61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının, dağıtımı halinde anılan kanunun 94. maddesi hükmüne göre tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.*

³³⁰ 11.11.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-6-b-15595 sayılı mukteza

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş karlarının dağıtımı halinde, bu kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Aynı şekilde 01.01.1999 ve 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulacak olan kazançların dağıtılması halinde de bu kar payları üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, 01.01.1999 – 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kar payları üzerinden;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesindeki yetkiye istinaden yayımlanan ve 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, 03.05.2005 tarihli ve 2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile kar dağıtımına ilişkin tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

Bu durumda, anılan Kanun'un 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentlerinde yazılı kar paylarının 24.04.2003 tarihinden önce nakden veya hesaben dağıtılmış olması halinde, dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümleri gereğince, 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde, halka açık anonim şirketlerce % 5, diğer şirketlerce % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı ve bu verginin de % 10'u oranında fon payı kesintisinin yapılmış olması gerekir. Kar dağıtımının 24.04.2003 – 31.12.2003 tarihleri arasında yapılması halinde ise dağıtılan kar payları üzerinden % 10 oranında gelir vergisi ve fon payı tevkifatının yapılması, 01.01.2004 tarihinden sonra dağıtılacak karın, ister tasfiye karından ister normal kardan olsun yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak tevkifata tabi bulunması halinde % 10 gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.”

17.3.7. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

17.3.7.1. Tasfiye Memurlarına İlişkin Genel Açıklama

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tasfiye genel olarak, kurumun faaliyetinin sona erdirilmesine yönelik olarak yapılan işlemler bütünü olarak adlandırılmakta olup, söz konusu tasfiye işlemleri tasfiye memurları tarafından yerine getirilecektir. Tasfiye memurlarının atanması, görevleri ve azli, T.T.K.'nın 441 ve 442. maddelerinde düzenlenmiş ve esas sözleşme veya genel kurul ya da yönetim kurulu kararı veyahut da mahkeme kararı ile atanabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan Kanunun 219 ve 450. maddelerinde tasfiye halinde bulunan şirketi mahkemelerde ve hariçte temsil yetkisinin tasfiye memurlarına ait olduğu, 225. maddesinde ise tasfiye memurlarının tasfiye halinde bulunan şirketin bütün mal ve haklarının muhafazası için basiretli bir iş adamı gibi gereken önlemleri almak ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa zamanda bitirmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan mezkur Kanunun 230. maddesinde tasfiye memurlarının, şirketin devamı zamanında başlamış olup da henüz neticelendirilmemiş olan iş ve

muameleleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını tahsil ve mevcutlarını paraya çevirmeye kısaca net mevcudu elde etmeye yarayan her türlü muameleleri yapmaya mecbur oldukları, 231. maddesinde ise tasfiyenin icaplarından olmayan yeni bir muamele yapamayacakları aksi takdirde bu türlü muamelelerden dolayı ortaklara karşı müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

17.3.7.2. Tasfiye Memurlarının Vergisel Sorumluluklarına İlişkin Düzenlemeler

Tasfiye halindeki kurumların tasfiye işlemlerini gerçekleştiren tasfiye memurlarının vergisel sorumluluklarına ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (7) numaralı fıkrası, V.U.K.'nın 10. maddesi ve A.A.T.U.H.K.'nın 32. maddesinde olmak üzere üç ayrı yasal düzenleme bulunmaktadır.

17.3.7.2.1. K.V.K. Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

Tasfiye memurlarının kurumlar vergisi açısından sorumlulukları 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (7) numaralı fıkrasında düzenlenmiş olup, anılan fıkra uyarınca tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Bu kapsamda olmak üzere tasfiye memurlarının şahsi sorumluluklarının söz konusu olabilmesi için;

- Tasfiye halindeki kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmamış olmaları,

- 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin altıncı sırasında yazılı olanlara ödeme yapılması,

- Ortaklara paylaşırma yapılması,

gerekmektedir.

Tasfiye memurlarının vergisel sorumluluktan kurtulabilmesi için itirazlı tarhiyatlara karşılık ayrılması şart olup, dava konusu edilmiş vergiler bu kapsamda yer almaktadır. Ayrıca kurumun tasfiyeye girmesinden önceki dönemlere ait olan ve tasfiyenin sona erdiği tarihe kadar tahakkuk etmemiş olan vergileri ile ilgili olarak karşılık ayrılmaması durumunda dahi tasfiye memurlarının sorumluluğu söz konusu değildir.³³¹

Diğer taraftan tasfiye halindeki kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar 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

³³¹ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, age,

aranabilir. Bu durumda ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulması mümkün değildir.

Tasfiye memurları, 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. madesinin anılan fıkrası uyarınca ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanunu'nun 207. maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

17.3.7.2.2. V.U.K. Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

V.U.K.'nın "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. maddesinde özetle; tüzel kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olması durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ya da kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere anılan düzenlemede tasfiye halindeki kurumların tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlerdeki kanuni temsilcilerinin bu dönemlere ait vergisel sorumlulukları hüküm altına alınmıştır. Buna göre tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması durumunda dahi tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak kanuni temsilcilerin sorumlulukları devam edecektir.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 162. maddesinde ise tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyetin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği ve ayrıca tasfiye memurları veya iflas dairesinin; tasfiye veya iflas kararı ile tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

17.3.7.2.3. A.A:T.U.H.K. Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

A.A.T.U.H.K.'nın 32, 33 ve mükerrer 35. maddelerinde tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak iki ayrı düzenleme hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan Kanunun 33. maddesinde tasfiye memurlarının veya tasfiyeyi yürütenlerin, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairesine bildirmek mecburiyetinde oldukları ve ayrıca amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamayacakları ve bunlar üzerinden herhangi bir tasarrufta bulunamayacakları, mezkur Kanunun 32. maddesinde ise tasfiye memurlarının, tasfiye halinde bulunan tüzel kişilerin borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve mezkur Kanunda yer alan yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır. Aksi takdirde tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, yapılan tasarrufun ifade ettiği para miktarı ile sınırlı olmak üzere tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ancak, tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenlerin, ödemiş oldukları borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mevcuttur.

Öte yandan mezkur Kanunun mükerrer 35. maddesinde, tüzel kişiliğin mal varlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından tahsil edileceği ve tüzel kişiliğin tasfiye haline girmiş olması veya tasfiye edilmiş olmasının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır.

17.3.7.2.4. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğuna İlişkin Olarak Muhtelif Danıştay Kararları

Tasfiye memurlarının sorumluluğu ile tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin olarak Danıştay tarafından çeşitli tarihlere verilen kararlardan bir kısmı şunlardır;

“213 sayılı Yasanın 10. maddesinin 1. fıkrasında, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, aynı maddenin son fıkrasında ise tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmayacağı hükmü yer almıştır.

Aynı yasanın 137. maddesinde, bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemelerine tabi olduğu, 377. maddesinde ise mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirketin ... tarihinde tasfiyeye girdiği, tasfiye memurluğuna şirket yönetim kurulu üyesi ...'in getirildiği, ... tarihinde tasfiye işlemlerinin sonuçlanarak şirketin hukuki varlığının sona erdiği, ... gün ve ... sayılı inceleme yazısıyla şirketin 1990 yılı defter ve belgelerinin incelemeye alındığı, inceleme sonucunda düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin tasfiye memuru ve 1990 yılından yönetim kurulu üyesi olan ...'e tebliğ edildiği, davanın da adı geçen kişi tarafından açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden tüzel kişilerin vergiye ilişkin ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, tüzel kişiliğin tasfiye edilmiş olması halinde bile tasfiyeden önceki dönemlere ait ödevlerden yasal temsilcilerin sorumlu olacağı, tüzel kişiler adına dava açma hakkının da yasal temsilciler vasıtasıyla yerine getirileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Olayda, yükümlü şirketin tasfiyesinin ... tarihinde sonuçlanarak hukuki varlığını sona ermişse de, bu durum şirketin sona ermesinden önceki dönemlere ait vergiye ilişkin ödevlerden dolayı, o dönemde şirketi

temsile yetkili olan kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı gibi şirketi temsile yetkili kişi olarak şirket adına dava açma hakkını da ortadan kaldırmaz. (Danıştay 11. Daire, 15.10.1997 Tarih ve E: 1996/5119, K: 1997/3571 sayılı karar)

“Aralık 1990 ayında tasfiyeye giren ve ... tarihinde ticaret sicilinden kaydı silinerek hukuki varlığı sona eren yükümlü kurumun 1990 yılına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu adına, resen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır.

Tasfiye halindeki yükümlü kurumun yönetim kurulu üyesi ve tasfiye memuru tarafından tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen ... Vergi Mahkemesi, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; şirket tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra gerçekleştirilen inceleme sonucu yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin şirket adına düzenlenemeyeceği, tüzel kişiliği sona eren şirketin temsiline de mümkün olmadığı gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir.

Tarafların davanın esasının incelenmesi gerektiğini ileri sürerek yaptıkları temyiz başvurularını inceleyen ... Dairesi, ... günlü, ... sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10, 137 ve 377. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden tüzel kişilerin vergiye ilişkin ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, tüzel kişiliğin tasfiye edilmiş olması halinde bile tasfiyeden önceki dönemlere ait ödevlerden yasal temsilcilerin sorumlu olacağı, tüzel kişiler adına dava açma hakkının da yasal temsilciler vasıtasıyla yerine getirileceği sonucuna ulaşıldığı, yükümlü kurumun tasfiyesinin ... tarihinde sonuçlanarak hukuki varlığı sona ermişse de, bu durumun şirketin sona ermesinden önceki dönemlere ait vergiye ilişkin ödevlerden dolayı o dönemde şirketi temsile yetkili olan kişinin sorumluluğunu ve şirketi temsile yetkili kişi olarak şirket adına dava açma hakkını ortadan kaldırmayacağı, ... tarihine kadar şirket yönetim kurulu üyesi, bu tarihten sonra da tasfiye memuru olan şahıs tarafından Ocak-Aralık 1993 dönemlerine ilişkin tarhiyatın kaldırılması istemiyle, şirketin tüzel kişiliği sona ermeden önceki "yasal temsilci" sıfatıyla açılan davada işin esasının incelenmesi gerekirken davanın ehliyet yönünden reddinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle her iki taraf istemini kabul ederek kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan ... Vergi Mahkemesi, ... günlü, ... sayılı kararıyla ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle davanın ehliyet yönünden reddi yolundaki kararında direnmiştir. Direnme kararına karşı vergi dairesi başkanlığı tarafından yapılan temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; **213 sayılı Yasanın 10. maddesi uyarınca, tüzel kişinin vergi borçları nedeniyle sorumluluğu bulunan kanuni temsilcinin bu sorumluluğu şirket tasfiyeye girmiş olsa bile, bu dönemden öncesi için devam edeceği, tasfiye halinde ise, tasfiye memurunun sorumluluğunu düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi uyarınca sorumluluğun tahakkuk eden vergi borçları için tasfiye memuruna geçeceği, dolayısıyla davalı idarenin vergi alacağını tasfiye dönemine kadar kanuni temsilciden, tasfiye döneminde tasfiye memurundan isteyebileceği, tasfiye döneminin tamamlanmasından sonra tasfiyeden önceki döneme ait vergi borcunun,**

213 sayılı Yasanın 10. maddesinin son fıkrası uyarınca kanuni temsilciden istenmesi gerektiği, olayda, ihbarnamenin yükümlü şirket adına düzenlendiği, bu ihbarnameye karşı şirket adına tasfiye döneminden önce şirketin yönetim kurulu üyesi, daha sonra da tasfiye memuru olan şahıs tarafından dava açıldığının anlaşıldığı, bu tarihte şirketin hukuki varlığından söz edilemeyeceği gibi ihbarnamenin tasfiye memuru hakkında hüküm ifade etmesi, salınan vergi ve cezadan sorumlu tutulması mümkün olmadığından davanın ehliyet yönünden reddi yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

Vergi idaresi tasfiye memurunun dava açma ehliyetinin olduğunu ileri sürerek kararın düzeltilmesini istemiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğinden ve dilekçe sahibinin ileri sürdüğü sebeplerin bunlardan hiçbirine uymadığı anlaşıldığından, yerinde olmayan istemin reddine karar verildi." (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 24.12.1999 Tarih, E: 1999/248, K: 1999/610 sayılı Kararı)

"Hüküm veren Danıştay Dördüncü ve Dokuzuncu Dairelerinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na 3619 sayılı Kanunla eklenen Ek 1 inci maddesi uyarınca birlikte yaptığı toplantıda gereği görüldü:

Uyuşmazlık, müfeseh şirketin 2000 yılına ait muhtelif vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenip, tasfiye memuruna tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptali istemine ilişkindir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesinde iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak belirtilmiştir. İptal davasının subjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak öngörülmüştür.

2577 sayılı Yasa'nın 2/1-a maddesindeki düzenleme, içtihat ve doktrine göre; tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemlerin, ancak bu idari işlemle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davasına konu edilebileceği kabul edilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği öngörülmüş, ikinci fıkrasında, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiş, son fıkrada ise; tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının,

kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı kurala bağlanmıştır. Diğer yandan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye memurunun sorumluluğunu düzenleyen 34 üncü maddesinde de tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı şirketin 21.5.1996 tarihinde tasfiyeye girdiği, tasfiye işlemleri tamamlanarak 24.10.2000 tarihinde de feshedildiği ve bu hususun 19.12.2000 tarih ve 5199 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlandığı; davacı şirket adına 2000 yılı için düzenlenen vergi-ceza ihbarnamelerinin ilanen tebliğ edilerek, kesinleşen amme alacaklarının tahsili amacıyla şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin, tasfiye memuru'e tebliğ edilerek şirket adına dava açıldığı anlaşılmıştır.

Davada, tasfiye dönemi tamamlandıktan sonra tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenip tasfiye memuruna tebliğ edilen ödeme emirlerinin hem tasfiye memurunun, hem de dava dilekçesinde imzası bulunan varisin kişisel menfaatini etkilemesi kaçınılmaz olduğundan, yazılı gerekçeyle davanın ehliyet yönünden reddinde isabet bulunmamaktadır.

Kaldı ki, Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliği de ticaret sicilinden silindiği 24.10.2000 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı da açıktır.

Bu durumda, işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 12.12.2003 günlü ve E:2003/1349, K:2003/311 sayılı kararının bozulmasına, 7.4.2005 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” (Danıştay 4. Daire, 07.04.2005 Tarih ve E: 2004/639, K: 2005/578 sayılı karar)

“İstem Özet : Davacının tasfiye memuru olduğu tasfiye edilmiş ... Turizm Seyahat Acentası Anonim Şirketinin vergi borçlarının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; 6183 sayılı Kanun'un 33/2 nci maddesine göre tasfiye halindeki şirketin amme borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için, görevini ifa ettiği devre zarfından şirket mameleki üzerinden tasarrufta bulunması gerektiği, bu hususta idarece yapılmış bir tespit bulunmadığı, tasfiye döneminde davalı İdarece herhangi bir takibatın yapılmadığı, bu nedenle tasfiye kapandıktan sonra davacının sorumlu tutularak ödeme emri düzenlenmesinin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, düzenlenen ödeme emrinde usul ve yasaya aykırılık bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüşüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 13.6.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi.” (Danıştay 4. Daire, 13.06.2001 Tarih ve E: 2001/2434, K: 2001/2683 sayılı karar)

17.3.8. Tasfiye Halinde Zamanaşımı

Bilindiği üzere V.U.K.'nın “Zamanaşımının mahiyeti” başlıklı 113. maddesinde “zamanaşımı” kavramı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış, “Zamanaşımı süreleri” başlıklı 114.maddesinde ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır.³³² Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde ise bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımının, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere tasfiyenin aynı yıl içinde tamamlanması durumunda herhangi bir özellikli durum bulunmamakla birlikte, birden fazla dönem devam eden tasfiyelerde bütün dönemlere ilişkin 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi, tasfiyenin tamamlandığı dönemi izleyen takvim yılının başında başlayacaktır.

Örnek: 11.07.2006 tarihinde tasfiyeye giren ve 09.07.2008 tarihinde tasfiye işlemleri sona eren bir kurumun 11.07.2006-09.07.2008 tarihleri arasındaki döneme ilişkin tarh zamanaşımı süresi 01.01.2009 tarihinden itibaren başlayarak 31.12.2013 tarihinde sona erecektir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde yer alan zamanaşımına ilişkin düzenleme, tarh zamanaşımı ile ilgilidir. Bununla birlikte bilindiği üzere 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın 102. maddesinde özetle; amme

³³² Ancak, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur ve duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

alacağıının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Gerek anılan kanunda gerekse 5520 sayılı K.V.K.'nda tasfiye halindeki kurumların kamusal borçlarının zamanaşımına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme mevcut olmadığından tasfiye halindeki kurumların kamusal borçları, vade tarihini izleyen yılın başından başlamak suretiyle beş yıl içinde tahsil edilmemeleri durumunda zamanaşımına uğrayacaktır.

Öte yandan V.U.K.'nın 126. maddesinde tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmeyeceği, buna karşılık düzeltme zamanaşımı süresinin;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı,

tarihten itibaren başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre tasfiye halindeki kurumlarda düzeltme zamanaşımı süresi, tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde sona erecektir.

17.3.9. Tasfiye Edilerek Ticaret Sicilinde Tüzel Kişiliği Sona Eren Kurumlar Vergisi Mükellefleri Hakkında Yapılacak Tarhiyatlar

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen dokuzuncu fıkra uyarınca, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlı olacaktır.

Anılan hüküm, maddenin yürürlüğe girdiği 3/7/2009 tarihinden itibaren konu ile ilgili olarak yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanacaktır.

18. MADDE 18: BİRLEŞME

Birleşme

MADDE 18 (1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesihi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

18.1. GENEL AÇIKLAMA

Genel olarak iki ya da daha fazla şirketin çeşitli nedenlerle, yeni kurulacak veya mevcut bir ticaret şirketi ile birleşerek infisah etmesi olarak tanımlanan birleşme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu'nun 146-151 ile 451-453. maddelerinde, birleşen ve birleşilen şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ise 5520 sayılı K.V.K.'nin 19. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın bu bölümünde anılan düzenlemeler uyarınca birleşme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ile birleşme işlemlerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

18.2. TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA BİRLEŞME

T.T.K.'nin 146. maddesinde birleşmenin, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibaret olduğu ve çeşitli ticaret şirketlerine ait özel düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla mezkur Kanunun 147-151. maddelerinde yer alan hükümlerin tatbik olunacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun 147 ve 149. maddeleri uyarınca birleşme işlemlerinin şartları şunlardır;

- Birleşen şirketlerin aynı nev'iden olması şart olup, aynı nev'iden olmayan şirketlerin birleşmeleri mümkün değildir. Bununla birlikte birleşme açısından anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler aynı nev'iden sayılır.

- Birleşecek şirketlerin ilgili usul ve esaslar dahilinde mukavelelerinin değişmesi için ayrı ayrı karar almaları ve bu kararı tescil ve ilan ettirmeleri gerekmektedir.

- Birleşecek şirketlerden her biri, aralarında tespit edilecek bir örneğe göre tanzim edilmiş olan bilançosunu ilan eylemeye ve birleşme sebebiyle varlığı sona erecek şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne surette ödeneceğine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilana mecburdurlar.

T.T.K.'nın 150. maddesi hükmü uyarınca, belirtilen şartları haiz şirketler tarafından alınan birleşme kararı ilan gününden itibaren üç ay sonra hüküm ifade etmekle birlikte ilandan önce birleşen şirketler borçlarını ifa veya borca tekabül eden parayı T.C. Merkez Bankası veya muteber bir bankaya tevdi etmiş veya alacaklılar, şirketlerin birleşmesine razı olmuş ise birleşme kararı ilan gününden itibaren hüküm ifade edecektir. Bununla birlikte birleşen şirketlerin alacaklılarından her biri birleşme kararının ilan edildiği tarihten itibaren üç ay içinde yetkili mahkemeye müracaat etmek suretiyle birleşme işlemine itiraz edebilirler. Bu durumda;

- İtiraz hakkından vazgeçilmedikçe,
- İtirazın reddine dair mahkeme tarafından verilen karar kesinleşmedikçe,
- Mahkeme tarafından takdir edilecek teminat şirket tarafından verilmedikçe,

birleşme işlemi hüküm ifade etmez. Birleşme kararının ilan tarihinden itibaren üç ay içinde alacaklılar tarafından birleşme işlemine karşı itiraz edilmemesi durumunda birleşme işlemi kesinleşir ve yeni kurulan şirket, ortadan kalkan şirketlerin yerine kaim olur ve bunların bütün hak ve borçları yeni kurulan şirkete geçer.³³³

18.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA BİRLEŞME

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki yıllara ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 36. maddesinde özetle; bir veya birkaç kurumun diğer kurumla birleşmesinin, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu ve birleşme sebebiyle infisah eden kurumların vergilendirilmesinde tasfiye karı yerine birleşme kararının vergiye matrah olacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek birleşme işlemlerine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Anılan madde uyarınca da 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bir veya birkaç kurumun diğer kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olacak ve birleşme sebebiyle infisah eden kurumların vergilendirilmesinde "tasfiye karı" yerine "birleşme karı" vergiye matrah olacaktır.

5520 sayılı K.V.K. uyarınca birleşme dönemi ve birleşme işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

18.3.1. Birleşme Dönemi

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde; birleşme işleminin birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar açısından tasfiye hükmünde olduğu, mezkur Kanununun 17. maddesinde ise her ne sebeple olursa olsun tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere anılan düzenlemelerde sadece birleşme

³³³ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,

nedeniyle münfesi hale gelen kurumların vergilendirilmesinde tasfiye hükümleri geçerli olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere birleşme nedeniyle münfesi hale gelen kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin esas alınması buna karşılık birleşilen kurumların vergilendirilmesinde ise hesap döneminin esas alınması gerekmektedir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesi uyarınca tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesinde geçerli olan tasfiye dönemleri, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar ve bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır. Bununla birlikte birleşme durumunda tasfiye halinde olduğu gibi birden fazla dönemi kapsayan bir işlemler dizisi bulunmayıp, birleşme sözleşmesinin ilgili kurumların genel kurulları tarafından tasdik edildiği tarih birleşme tarihidir. Öte yandan birleşecek kurumların genel kurullarının birleşme sözleşmesini farklı tarihlerde tasdik etmeleri durumunda, birleşme tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağına bilinmesi birleşme tarihinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu durumda birleşme sözleşmesinin genel kurul tarafından en son tasdik edildiği tarihin, birleşme tarihi olarak esas alınması gerekecektir.³³⁴

18.3.2. Birleşme Karının Tespiti

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinin (1) numaralı fıkrasında birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karının vergiye matrah olacağı, (2) numaralı fıkrasında ise tasfiye karının tespiti hakkındaki hükümlerin genel olarak birleşme karının tespitinde de geçerli olacağı ancak münfesi kurumun ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerlerin, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçeceği ve birleşilen kurumdan alınan değerlerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan esaslara göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere birleşme karının tespitine ilişkin usul ve esaslar tasfiye karının tespitine ilişkin usul ve esaslar ile aynıdır. Tasfiye karının belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasında hüküm altına alınmış olup, anılan düzenleme uyarınca tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark, tasfiye karı olarak adlandırılmaktadır. Diğer taraftan tasfiye karı hesaplanırken;

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

- 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. Bu kapsamda olmak üzere, birleşme nedeniyle infisah eden kurumların vergilendirilmesinde esas alınacak birleşme karı, birleşme öncesi bilançoya göre hesaplanan servet değeri ile birleşmenin tescil edildiği zaman verilen

³³⁴ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, age

bilanço'ya göre hesaplanacak servet değeri arasındaki fark olacaktır. Bununla birlikte birleşilen kurum tarafından birleşen kuruma veya ortaklarına verilen değerlerin bu kara eklenmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle birleşme nedeniyle infisah eden kurum tarafından birleşilecek kuruma devredilen iktisadi kıymetlerin bilanço'da kayıtlı değeri ile birleşme sözleşmesinde belirtilen devir değerleri arasındaki fark, nihai olarak birleşme karının tespitinde esas alınacaktır.

Örnek: (ABC) A.Ş., (DEF) A.Ş.'ye devir yoluyla birleşecek olup, (ABC) A.Ş.'nin birleşme öncesi bilançosu şu şekildedir;

(ABC) A.Ş.'nin (....) Tarihli Bilançosu

		Aktif Pasif	
Kasa	3.000	Satıcılar	20.000
Banka	30.000	Diğer Ticari Borç.	60.000
Alicılar	45.000	Sermaye	280.000
Binalar	125.000		
Birik.Amort.	(13.000)		
Tesis, mak.ve cih.	200.000		
Birik.Amort.	(30.000)		
AKTİF TOPLAMI	360.000	PASİF TOPLAMI	360.000

(ABC) A.Ş.'nin birleşme öncesi bilançosuna göre özsermayesi, aktif toplamından borçların tenzil edilmesi suretiyle $(360.000-80.000=)$ 280.000 TL olacaktır. ABC A.Ş. ve DEF A.Ş. müştereken düzenleyerek genel kurullarında tasdik ettirdikleri birleşme sözleşmesinde ABC A.Ş.'nin bilanço kalemleri ile ilgili olarak alacaklar, borçlar ve banka hesaplarının aynen; binaların 200.000 TL, tesis makine ve cihazların ise 300.000 TL bedelle devredilmesi kararlaştırılmıştır. Buna göre birleşme bilançosu şu şekilde olacaktır;

(ABC) A.Ş.'nin (....) Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif	
Kasa	3.000	Satıcılar	20.000
Banka	30.000	Diğer Ticari Borç.	60.000
Alicılar	45.000	Sermaye	280.000
Binalar	200.000	Birleşme Karı	218.000
Tesis, mak.ve cih.	300.000		
AKTİF TOPLAMI	578.000	PASİF TOPLAMI	578.000

Buna göre ABC A.Ş.'nin bilançosunda yer alan kıymetlerin her iki kurum tarafından düzenlenen birleşme sözleşmesinde yer alan değerler üzerinden devredilmesi durumunda yeni bilançonun aktif toplamı 578.000 TL olacaktır. Buna göre söz konusu cari değerlere göre yeniden düzenlenmiş bilanço'ya göre özsermaye; $(578.000-80.000=)$ 498.000 TL olacaktır.

Birleşme öncesi bilanço'ya göre hesaplanan özsermaye ile cari değerler üzerinden yeniden düzenlenen bilanço'ya göre hesaplanan özsermaye arasındaki

fark (498.000-280.000=) 218.000 TL birleşme karı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

18.3.3. Birleşme Karının Beyanı

5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasında tasfiye beyannamelerinin tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren mezkur Kanunun 14. maddesinde yazılı sürelerde, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesinin ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğundan birleşme nedeniyle infisah eden kurumun aktif kıymetlerinin birleşme sözleşmesi uyarınca cari değerleri üzerinden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan birleşme karının birleşme sözleşmesinin ilgili kurumların genel kurulları tarafından tasdik edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde birleşen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine birleşilen kurum tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan ilgili kurumların genel kurullarının birleşme sözleşmelerini farklı tarihlerde tasdik etmeleri durumunda, birleşme karını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin, son genel kurul tasdik tarihini izleyen otuz gün içinde birleşen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.³³⁵

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinin (3) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun 17. maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere birleşilen kurumların, birleşen kurum tarafından elde edilen birleşme karına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin kesinleştiği tarihi takip eden otuz gün içinde birleşen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Aynı şekilde birleşen kurumların birleşme tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup, henüz beyan dönemi gelmemiş beyannamelerinin de birleşilen kurum tarafından aynı süre içinde verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan birleşme karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödenme süresi 5520 sayılı K.V.K.'nın 21. maddesinin (2) numaralı fıkrasında hüküm altına alınmış olup, anılan düzenleme uyarınca birleşme halinde birleşen kurum namına birleşme karı üzerinden tarh olunan vergilerin, birleşme beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca anılan maddede, birleşen kurum veya kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergilerinin de aynı süre içinde ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle birleşme karı üzerinden tarh olunan vergilerin birleşme beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmesi gerekirken bu tarih itibarıyla henüz vadesi gelmemiş kurumlar vergisinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

18.3.4. Birleşme ile İlgili Özellikli Durumlar

Birleşme müessesesi ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel özellikli durumlar şunlardır;

³³⁵ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, age

18.3.4.1. Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen birleşme işlemleri sonunda birleşen kurumun hesap döneminin başından birleşme tarihine kadar olan kıst dönemde elde ettiği kurum kazancının vergilendirilmesi gerektiğinden birleşen kurumun aktifinde kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetler için söz konusu kıst dönem itibariyle amortisman ayırması mümkündür. Bununla birlikte söz konusu iktisadi kıymetleri devralan kurumların bu iktisadi kıymetler için amortisman ayırması da mümkündür.

18.3.4.2. Birleşen Kurumun Ayırmış Olduğu Yenileme Fonunun Akıbeti

Bilindiği üzere V.U.K.'nın 328. maddesinde bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kazançlarını belirli şartlar altında yenileme gideri olarak pasifte geçici hesapta üç yıl süre ile tutabilecekleri, buna karşılık bu süre içinde kullanılmayan veya işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde, yenileme fonu olarak pasifte bulunan karların o yılın matrahına ilave edilerek vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle birleşme nedeniyle münfesi hale gelen kurumların, daha önceki dönemlerde ayırmış oldukları yenileme fonlarını, birleşme kararının tespitinde kurum kazancına ilave etmeleri gerekmektedir.

18.3.4.3. Birleşen Kurumun Ayırmış Olduğu Yeniden Değerleme ve Maliyet Artış Fonlarının Akıbeti

Bilindiği üzere V.U.K.'nın 5024 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki mükerrer 298. maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil iktisadi kıymetleri ve bunların üzerinden ayrılan amortismanları, her yıl itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek oran üzerinden yeniden değerlendirme işlemine tabi tutabilecekleri hüküm altına alınmıştır.³³⁶ Bugün itibariyle yeniden değerlendirme uygulaması mevcut olmamakla birlikte ilgili dönemlerde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonunda oluşan değer artış fonunun sermayeye eklenmeyen kısmı bilançonun pasifindeki özel fon hesabında kayıtlı bulunması mümkündür. Bu durumdaki kurumlar vergisi mükelleflerinin birleşme nedeniyle münfesi hale gelmeleri durumunda, anılan maddenin (9) numaralı bendi hükmü uyarınca sermayeye eklenmemiş olan değer artış fonları, amortismanlar gibi değerlendirilecektir.

Öte yandan G.V.K.'nın 5024 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 38. maddesinin son fıkrasında özetle; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alabilecekleri, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançları, bilançonun pasifinde

³³⁶ 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yer alan yeniden değerlendirme müessesesi 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, buna karşılık bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından enflasyon düzeltmesi uygulaması yürürlüğe girmiştir.

özel bir fon hesabında gösterecekleri, bu fonun sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda birleşme nedeniyle münfesi hale gelen kurumların bilançolarında var olan maliyet artış fonlarının kıst dönem kazancına ilave edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte birleşme tarihinden önce sermayeye ilave edilen maliyet artış fonları ile ilgili olarak yapılması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

18.3.4.4. Birleşmede Katma Değer Vergisi

Birleşen kurumların mevcut iktisadi kıymetlerini birleşme uygulaması kapsamında birleşilen kuruma devretmesi K.D.V.K.'nın 1. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca KDV'ne tabi olmakla birlikte 4684 sayılı Kanunla anılan Kanunun 17. maddesinin 4/c bendinde yapılan değişiklik ile K.V.K. çerçevesinde gerçekleştirilen devir işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, K.V.K.'nın 19. maddesi çerçevesinde gerçekleşen birleşme işlemleri KDV'den istisna olmakla birlikte anılan düzenlemede yer alan usul ve esaslar dışında gerçekleştirilen birleşme işlemleri ise KDV'ne tabi olacaktır.

18.3.4.5. Birleşen Kurumun Geçmiş Yıl Zararlarının Akıbeti

5520 sayılı K.V.K.'nın "Zarar Mahsubu" başlıklı 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek kaydıyla geçmiş yıl zararları ile mezkur Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını belirli şartlar altında indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde uyarınca devralınan kurum zararlarının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu devir işleminin mezkur Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrasında yer alan şartlar altında gerçekleşmesi gerekmektedir. Aksi takdirde birleşme işleminin anılan maddede yer alan şartlar altında gerçekleşmemesi durumunda, devralınan kuruma ait geçmiş yıl zararının kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Buna bağlı olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesi çerçevesinde gerçekleştirilen birleşme işlemleri nedeniyle münfesi hale gelen kurumlara ait geçmiş yıl zararlarının birleşilen kurum tarafından kendi kazancından indirilmesi mümkün değildir.

18.3.4.6. Birleşen Kurumların Vergi Borçlarının Akıbeti

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinin (3) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun 17. maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun 17. maddesinde ise tasfiye memurlarının tahakkuk etmiş vergiler ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemediği veya bu vergiler ile itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin altıncı sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamayacakları, aksi

takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır. Buna göre birleşilen kurumların;

- Birleşme öncesi dönemlere ait olup tahakkuk etmiş vergiler,
- Birleşme beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiler,
- Birleşme tarihi itibarıyla dava konusu yapılmış tarhiyatlar,

ile ilgili olarak sorumlulukları söz konusudur.

Diğer taraftan, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 36. maddesinde ise anılan Kanunun uygulaması açısından, iki veya daha ziyade hükmi şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmi şahsın birleşme nedeniyle münfesi hale gelen hükmi şahsın yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi durumunda birleşilen kurumların, birleşme nedeniyle münfesi hale gelmiş kurumlara ait vergisel borçlar bakımından birleşme tarihi itibarıyla sorumlu oldukları sonucu ortaya çıkmaktadır.

18.3.4.7. Birleşen Kurumların Yararlanmış Oldukları Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Akıbeti

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisnadır. Devrolan kurumların devir tarihinden önce elden çıkarmış oldukları taşınmaz ve iştirak hisseleri nedeniyle elde etmiş oldukları kazançlar ile ilgili olarak anılan düzenlemeler çerçevesinde istisna uygulamasından yararlanmış olmaları mümkündür.

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi uyarınca anılan istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi ve beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmemesi ya da işletmenin tasfiye edilmemesi gerekmektedir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde ise satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının pasifte özel bir fon hesabında beş yıl süre ile tutulması gerektiği, bu süre içinde işletmenin tasfiye edilmesi durumunda ise söz konusu kazançların vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte her iki madde de devir ve birleşme işlemlerinin istisna uygulamasından yararlanmaya engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

19. MADDE 19: DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

Devir, bölünme ve hisse değişimi

MADDE 19- (1) *Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:*

- a) *Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.*
- b) *Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.*

(2) *Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.*

(3) *Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:*

a) *Tam bölünme: 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 ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.*

b) *Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği*

gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

c) Hisse değişimi: 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, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

(4) Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

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

19.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar 5520 sayılı K.V.K.'nın 17. maddesinde, iki ya da daha fazla kurumun birleşmesi sonucunda ortaya çıkacak birleşme karının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ise anılan Kanunun 18. maddesinde düzenlenmiştir. Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine ilişkin olarak kurumlar vergisi açısından anılan Kanunun 19. maddesinde bir kısım düzenlemeler yapılmıştır.

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki dönemlerde gerçekleştirilen devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K.'nın 37 ve 38. maddelerinde bir kısım düzenlemeler bulunmaktaydı. Kitabımızın bu bölümünde kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri; devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinin vergilendirilmesine ya da bu işlemlerin vergisiz olarak gerçekleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar 5520 sayılı K.V.K.'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

19.2. DEVİR

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde hüküm altına alındığı ve kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olup, birleşmede "tasfiye kârı" yerine "birleşme kârı" kurumlar vergisi matrahını oluşturmaktadır. Bununla birlikte bir kısım şartlar çerçevesinde yapılan birleşme işlemleri "devir" olarak adlandırılmakta ve devir işleminden doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle bir kısım şartların mevcut olması durumunda birleşme işlemleri vergisiz olarak gerçekleşmektedir. Devir işlemlerinin vergisiz birleşme olarak değerlendirilmesinden kastedilen, devir

durumunda doğrudan doğruya birleşme işleminden doğan kazançlar vergilendirilmeyecek olup, sadece birleşen (devrolan) kurumun devir tarihine kadar elde edeceği kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin vergisiz birleşme (devir) uygulamasından yararlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar ile anılan uygulama kapsamında ortaya çıkması muhtemel özellikli durumlar bu bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

19.2.1. Devir Olarak Değerlendirilecek Birleşme İşlemleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlerde vergisiz birleşme (devir) olanağından yararlanmalarına ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.'nın 37. maddesinde düzenlenmişti. Bununla birlikte 2006 ve daha sonraki dönemlerde gerçekleştirilecek birleşme işlemlerinin devir olarak değerlendirilebilmesine ilişkin usul ve esaslar 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Gerek 5422 sayılı K.V.K.'nın 37., gerekse 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartlar aynı olup, anılan düzenlemeler uyarınca birleşme işlemlerinin devir olarak (vergisiz birleşme) değerlendirilebilmesine ilişkin şartlar şunlardır;

19.2.1.1. Birleşen ve Birleşilen Kurumların Tam Mükellef Olması Gerekmemektedir;

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere mezkur Kanunun "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarında; Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef kurum olarak adlandırılmak suretiyle gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, buna karşılık kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef kurum olarak adlandırılmak suretiyle sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezin "kanuni merkez" olduğu, (6) numaralı fıkrasında ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezin ise "iş merkezi" olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere birleşme işlemlerinin devir olarak değerlendirilmek ve vergisiz olarak gerçekleştirilebilmesi için birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellefiyeti haiz olması gerekmektedir. Aksi takdirde birleşme nedeniyle infisah eden kurumun ve/veya birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması durumunda söz konusu birleşme işleminin devir olarak değerlendirilmek suretiyle 5520 sayılı K.V.K.'nın 19 ve 20. maddeleri uyarınca vergisiz olarak gerçekleştirilmesi mümkün değildir.

19.2.1.2. Birleşme Dolayısıyla Münfesih Olan Kurumun Bilanço Değerlerinin Kül Halinde Devralınması

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca birleşme işleminin devir olarak değerlendirilebilmesi için münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlerde gerçekleştirdikleri devir işlemlerine ilişkin şartların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 37. maddesinde de bu şartın aranacağı hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere birleşme işlemlerinden doğan birleşme karı kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte devir işlemlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi olmayıp sadece devrolan kurumun devir tarihine kadar elde edeceği kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır. Birleşme durumunda birleşen kurumun bilançosunda yer alan kıymetlerin gizli yedekleri, birleşme karının hesaplanması sırasında dikkate alınırken, devir durumunda ise devrolan kurumun bilançosunda yer alan kıymetler kayıtlı değerleri ile devredilmekte ve böylelikle devredilen bu kıymetlerin bünyelerinde yer alan gizli yedeklerin, söz konusu bu kıymetlerin daha sonra devralan kurum nezdinde değerlendirilmesi aşamasında vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle devir müessesesi, bir nevi vergi erteleme müessesesi niteliğini haiz bulunmaktadır. Bu nedenle devrolan kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde devrolan kurumun bilançosunda yer alan kıymetlerin tamamının kayıtlı değerleri dışında herhangi bir değerle devralan kuruma devredilmesi durumunda söz konusu bu işlemin “devir” olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Söz konusu bu durum “birleşme” mahiyetinde olup, bilançodaki kıymetlerin kayıtlı değerleri ile devir sırasında esas alınan değerleri arasındaki fark “birleşme karı” olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan devrolan kurumun bilanço değerlerinin bir bütün halinde değil de kısmen devredilmesi durumunda da söz konusu bu işlemin “devir” olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi bilanço kalemlerini kısmen devreden kurumun münfesih hale geldiğinden de söz edilemeyeceğinden bu işlemin birleşme olarak da değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu durumda devredilen iktisadi kıymetlerin mahiyetine bağlı olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (2/b) bendinde yer alan şartların mevcut olması durumunda bu işlemin “kısmi bölünme” olarak adlandırılması mümkün olup, bu şartlarında mevcut olmaması durumunda yapılan işlemin normal satış işlemi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.³³⁷

Öte yandan devir işlemine taraf olan kurumlar (devralan ve devrolan) arasında iştirak ilişkisinin mevcut olması durumunda, devir işlemine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın (1/b) bendinde yer alan “münfesih kurumun bilanço değerlerinin birleşilen

³³⁷ Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/b) bendinde özetle; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri 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 devretmesinin, “kısmi bölünme” olduğu hüküm altına alınmıştır.

kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi” şartının nasıl gerçekleşeceği hususu özellik arz etmektedir. Anılan madde metninde bu husus ile ilgili olarak herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte, 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 37. maddesinde yer alan aynı şart ile ilgili olarak 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Her ne kadar söz konusu genel tebliğ 5422 sayılı K.V.K.’nın uygulamasına ilişkin olarak yayınlamış olsa da bizce 01.01.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kanun kapsamında gerçekleşecek devir işlemleri açısından da ilgililere idarenin görüşünü yansıtması bakımından faydası olacağı muhakkaktır. Anılan tebliğde; bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesinin devir işlemlerine ilişkin şartların ihlali anlamına gelmediği, iştirakler hesabında yer alan değerler, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesinin mümkün olduğu, bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesinin de mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

19.2.2. Devir ile İlgili Özellikli Durumlar

Devir işlemlerinin kurumlar vergisi uygulaması karşısındaki durumu kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacak olup, uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar bu bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

19.2.2.1. Devrolan Kurumun Ayırmış Olduğu Yenileme Fonlarının Akıbeti

Tam mükellefiyeti haiz kurumlar arasında gerçekleştirilen birleşme işlemlerinin devir olarak değerlendirilebilmesi için münfesi kurumun devir bilançosunda yer alan değerlerin birleşilen kurumlar tarafından bir bütün halinde devralınarak aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir. Doğal olarak devrolan kurumun, devir tarihinden önce amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan ve Vergi Usul Kanunu’nun 328. maddesi uyarınca yenileme fonuna ayrılan tutarların, devir tarihi itibarıyla kullanılmayan kısmı da anılan düzenleme çerçevesinde devrolan kuruma geçecektir.³³⁸

³³⁸ V.U.K.’nın “Amortisman Tabi Malların Satılması” başlıklı 328. maddesinde satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden karın yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan anılan Kanunun “Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı” başlıklı 329. maddesinde ise; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrıyan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlasının, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farklarının kara ilave olunacağı, ancak üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır.

19.2.2.2. Devredilen İktisadi Kıymetlerin Amortisman Uygulaması Karşısındaki Durumu

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (1) numaralı fıkrası çerçevesinde gerçekleştirilen devir işlemlerinde doğrudan doğruya birleşmeden doğan kazançlar hesaplanmayacak ve vergilendirilecek olmakla birlikte sadece devrolan kurumun devir tarihine kadar olan kazancı hesaplanarak vergilendirilecektir. Bu nedenle devrolan kurumların aktiflerinde yer alan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak devir tarihine kadar kıst amortisman hesaplanması gerekmektedir. Aynı şekilde söz konusu iktisadi kıymetleri devralan kurumlar ise söz konusu kıymetleri devraldıkları tarihten aynı yılın sonuna kadar olan kıst döneme ilişkin olarak amortisman ayırabileceklerdir.

Bu hususla ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;

“Devrolunan şirketin birleşme tarihine kadar olan dönem için, devralan şirketin ise birleşme tarihinden sonraki dönem için amortisman hesaplaması gerekmektedir. Söz konusu olayın özelliği göz önüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın yıllık ayırma vasfını kaybetmemek üzere, devir alınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibariyle ayrılacak amortismanın, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yoluyla bulunması ve bulunacak ve bulunan miktarların her iki şirketçe dönemlerine isabet eden miktar kadar ayrılması gerekir.”

19.2.2.3. Devir İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Bilindiği üzere K.D.V.K.'nın 1. maddesinin (1) numaralı bendinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, buna karşılık 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinde ise devir işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. K.D.V.K.'nın 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının anılan (c) bendi şu şekildedir;

“c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisnadır. (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)”

Anılan bent metninden de anlaşılacağı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleştirilen devir işlemleri katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Öte yandan anılan Kanunun 30. maddesinin (a) bendinde, vergiden istisna edilmiş bulunan mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya

bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte K.V.K.'nın 19. maddesi kapsamında gerçekleştirilen devir işlemlerinin KDV'den istisna olduğunu düzenleyen K.D.V.K.'nın 17. maddesinin 4/c bendinin parantez içinde ise anılan istisna uygulaması açısından mezkur Kanunun 30. maddesinin (a) bendinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle devralan kurumlar, devir aldıkları kurumların bilançolarında yer alan devreden KDV'yi kendi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirim konusu yapabileceklerdir.

19.2.2.4. Devralınan Kurumlara Ait Zararların Mahsubu

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesinin (1) numaralı bendinde belirli şartlar altında devir alınan kurumlara ait zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan düzenleme uyarınca devralınan kurumlara ait zararların mahsup konusu yapılabilmesi için;

- Devir işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleşmesi,

- Devralan ve devir suretiyle müfeseh hale gelen kurumların aynı sektörde faaliyette bulunması,

- Devir alınan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olması,

şartlarının bir arada bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte anılan düzenleme uyarınca devralınan kurumlara ait zararın ancak devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen kısmı indirim konusu yapılabilmekteydi.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın 9.maddesinde de 01.01.2006 tarihinden itibaren devralınan kurumlara ait zararların mahsup edilebilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre mezkur Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, belirli şartların mevcut olması kaydıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu kapsamda olmak üzere devir alınan kurum zararlarının indirim olarak dikkate alınabilmesi için;

- Son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,

gerekmektedir.

19.2.2.5. Devrolan Kurumların Yararlanmış Oldukları Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Akıbeti

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisnadır. Devrolan kurumların devir tarihinden önce elden çıkarmış oldukları taşınmaz ve iştirak hisseleri nedeniyle elde etmiş oldukları kazançlar ile ilgili olarak anılan düzenlemeler çerçevesinde istisna uygulamasından yararlanmış olmaları mümkündür.

5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi uyarınca anılan istisna uygulamasından yararlanabilmesi için satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi ve beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmemesi ya da işletmenin tasfiye edilmemesi gerekmektedir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca ise satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının pasifte özel bir fon hesabında beş yıl süre ile tutulması gerektiği, bu süre içinde işletmenin tasfiye edilmesi durumunda ise söz konusu kazançların vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte her iki madde de devir ve birleşme işlemlerinin istisna uygulamasından yararlanmaya engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere, devrolan kurumların yararlanmış oldukları taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

19.3. NEV'İ DEĞİŞTİRME

19.3.1. T.T.K. Açısından Nev'i Değişirme

Bilindiği üzere T.T.K.'nın 136. maddesinde ticaret şirketlerinin; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olduğu, mezkur Kanunun 152. maddesinde ise bir ticaret şirketinin nevinin diğer bir ticaret şirketi nevine çevrilmesinin kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabi ve yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamı olduğu hüküm altına alınmıştır. Örneğin faaliyetine limited şirket olarak devam etmekte olan bir ticaret şirketinin anonim şirkete ya da tersi durumlarda nev'i değiştirme söz konusu olacaktır. Nev'i değiştirecek şirketlerin herhangi bir makam veya merciden nev'i değiştirme işlemine ilişkin izin almalarına gerek bulunmadığı gibi yeni şirket nev'ini serbestçe belirleyebileceklerdir.

Nev'i değiştirme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar T.T.K.'nda düzenlemiş olup, dağınık bir yapı arz etmektedir. Bu kapsamda olmak üzere mezkur Kanunun 268, 553, 554 ve 555. maddelerinde de hükümler bulunmaktadır. Anılan düzenlemeler uyarınca bir ticaret şirketinin nev'i değiştirmesine ilişkin prosedür şu şekilde olacaktır;³³⁹

- **Nev'i değiştirme kararının alınması:** Nev'i değiştirecek şirketin yetkili organı tarafından bu yönde karar alınması gerekmektedir. Buna göre anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ortaklar kurulu, eshamlı komandit şirketlerde ise genel kurul tarafından nev'i değiştirme kararının alınması

³³⁹ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,

gerekmektedir. Anılan kararda yeni şirket nev'inin belirlenmesi ve her bir şirket türü itibariyle mevcut olması gereken yeter sayısının mevcut olması da gerekmektedir.

- **Nev'i değiştirme tarihi itibariyle bilanço düzenlenmesi:** Nev'i değiştiren şirketlerin, yeni nev'ie sahip şirkete devredilecek iktisadi kıymetlerin nelerden oluştuğunun bilinmesi ve yeni şirketin sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla nev'i değişimi tarihi itibariyle bilanço düzenlemeleri gerekmektedir.

- **Tescil ve ilan:** Nev'i değişikliğinde yeni şirket eski şirketin devamı olduğundan ticaret sicilinde eski şirketin nevinin yeni şirket olarak değiştirildiğinin tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan T.T.K.'nın 553. maddesinde bir anonim şirketin tasfiye edilmeksizin limited şirkete çevrilmesine ilişkin olarak bir kısım şartlar hüküm altına alınmış olup, bu kapsamda olmak üzere;

- Limited şirket esas sermayesinin anonim şirketin esas sermayesinden az olmaması;

- Anonim şirketin pay sahiplerine şirket mukavelesiyle tespit edilmiş şekle uygun olarak yapılacak bir ilanla, sahip oldukları payların itibari değerlerine kadar limitet şirketin esas sermayesine iştirak imkanının verilmesi,

- Bu suretle iştirak edecek kimselerin koyacakları paylar tutarının, anonim şirketin esas sermayesinin en az üçte ikisine tekabül etmesi,

gerekmektedir. Diğer taraftan mezkur Kanunun 555. maddesinde nev'i değiştirmek suretiyle limited şirkete dönüşen anonim şirketlerin alacaklılarının haklarını korumak amacıyla bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre limited şirketin ticaret siciline tescil edilmesiyle infisah eden anonim şirket malları kendiliğinden limited şirkete intikal edecek olup, üç defa yapılacak ilanla infisah eden anonim şirketin alacaklıları üçüncü ilandan itibaren bir aydan az olmamak üzere tayin edilecek münasip bir süre içinde haklarını bildirmeye davet olunacak ve bu süre içinde noter protestosuyla itiraz edilmediği takdirde borçların limited şirkete intikal edeceği açıkça bildirilecektir. Bütün alacaklıların hakları bu şekilde teminat altına alınmadıkça infisah eden anonim şirketin mallarından pay sahiplerine hiçbir ödeme yapılmaz.

Diğer taraftan anonim şirketlerin asgari ortak sayıları ve asgari sermaye miktarları ile limited şirketler için geçerli asgari ortak ve sermaye tutarları farklıdır. Bununla birlikte anonim şirketlerin asgari 5, limited şirketlerin ise asgari 2 ortakla kurulabilecek olmaları, diğer taraftan anonim şirketler için geçerli asgari sermaye tutarının limited şirketler açısından geçerli asgari sermaye tutarından fazla olması nedeniyle anonim şirketlerin limited şirkete dönüşmesinde ortak sayısı ve asgari sermaye tutarı açısından herhangi bir sorun ortaya çıkmayacaktır. Bununla birlikte anonim şirkete dönüşmek isteyen limited şirketler açısından ortak ve asgari sermaye tutarları açısından bir kısım sorunların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu nedenle anonim şirkete dönüşmek isteyen limited şirketlerin nev'i değiştirme kararı alınmadan önce anonim şirketler için geçerli bulunan ortak sayısı ve asgari sermaye tutarlarını dikkate almak, örneğin ortak sayısı 5'den az ise ortak sayısını 5'e tamamlamak, anonim şirketler için geçerli asgari sermaye tutarının altında bir sermayelerinin mevcut olması durumunda ise sermayelerini artırmaları gerekmektedir.

Öte yandan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “2003/3 Sayılı Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ”de anonim şirketin nev’i değişikliği yoluyla kurulması durumunda nev’i değiştiren şirketin özvarlığının tespitine ilişkin bilirkişi raporu ve mahkemenin bilirkişi atama kararının, limited şirketin nev’i değişikliği yoluyla kurulması durumunda ise nev’i değiştiren şirketin özvarlığının tespitine ilişkin bilirkişi raporu ve mahkemenin bilirkişi atama kararı veya Yeminli Mali Müşavir Raporunun şirketin tescili sırasında Ticaret Siciline verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle nev’i değiştirecek şirketin Ticaret Mahkemesine ya da Ticaret Mahkemesinin mevcut olmadığı durumlarda Asliye Hukuk Mahkemesine başvurmak suretiyle şirketin özsermayesinin tespit edilmesini talep etmesi gerekmektedir.

19.3.2. K.V.K. Açısından Nev’i Değiştirme

Kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 18. maddesi uyarınca bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olup birleşme karı kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Diğer taraftan bir kısım şartlar altında gerçekleşen birleşme işlemleri kurumlar vergisi uygulaması açısından devir olarak adlandırılmakta ve devir işlemlerden doğan kazançlar vergilendirilmemektedir. Bu kapsamda olmak üzere mezkur Kanununun 19. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca;

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması,

- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi,

kaydıyla gerçekleşen birleşme işlemleri devir olarak adlandırılacak ve mezkur Kanununun 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartlarında mevcut olması durumunda birleşmeden doğan karlar hesaplanmayacak ve sadece münfesih kurumun devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecektir. Bu kapsamda olmak üzere;

- Nev’i değiştiren kurumun nev’i değişikliği öncesinde ve sonrasında tam mükellef kurum olması,

- Nev’i değiştirmek suretiyle infisah eden kurumun bilançosunun, yeni nev’e ait şirket tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi,

gerekmektedir. Bununla birlikte anılan şartlar mevcut olmaksızın gerçekleştirilen nev’i değişikliği işlemleri, Türk Ticaret Kanunu’nun 152. maddesinde herhangi bir şart bulunmadığından anılan Kanun uygulaması açısından nev’i değiştirme olarak değerlendirilecektir.

Bununla birlikte söz konusu bu husus Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması açısından önem arz etmektedir. Bizce 5520 sayılı K.V.K.’nın 19. maddesinde yer alan şartları haiz olmayan nev’i değişikliği işlemlerinin birleşme olarak değerlendirilmesi

mümkün değildir. Çünkü, mezkur Kanunun 18. maddesi hükmü uyarınca birleşme işlemi sadece aynı neviden şirketler arasında mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle mezkur Kanunun 19. maddesinde yer alan şartları haiz olmayan nev'i değişikliği işlemlerinin eski nev'ideki kurum açısından tasfiye, yeni nev'ideki şirket açısından ise yeni kuruluş olarak kabul edilmesi daha uygun olacaktır.³⁴⁰

Öte yandan 2005 ve daha önceki dönemlere ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 37. maddesinin son fıkrasında da devir işlemlerine ilişkin şartlar çerçevesinde meydana gelen şekil değiştirme işlemlerinin de devir hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

19.3.2. Nev'i Değişirme İle İlgili Özellikli Durumlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca kurumların devir işlemlerine ilişkin şartlar çerçevesinde gerçekleştirmiş oldukları nev'i değişikliği devir hükmünde olduğundan, devir işleminden doğan kazançların vergilendirilmesi söz konusu olmayıp sadece nev'i değiştiren şirketin bu tarihe kadar elde edeceği kurum kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Nev'i değiştiren şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar izleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanacak olup, kitabımızın bu bölümünde nev'i değiştirme işlemleri ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel özellikli durumlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

19.3.2.1. Nev'i Değişikliği İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Bilindiği üzere 3065 sayılı K.D.V.K.'nın 4684 sayılı Kanunla değişik 17. maddesinin (4/c) bendinde Kurumlar Vergisi kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. K.D.V.K.'nın 17. maddesinin anılan bendi şu şekildedir;

c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerle yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)

Dikkat edileceği üzere anılan bent uyarınca sadece K.V.K. uyarınca yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisnadır. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (2) numaralı fıkrasında kurumların devir işlemlerine ilişkin şartlar çerçevesinde gerçekleştirmiş oldukları nev'i değişikliği işlemlerinin devir hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kurumların nev'i değişikliği işlemleri de K.D.V.K.'nın 17. maddesinin anılan bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna olacaktır. Diğer taraftan nev'i değiştiren şirketin yüklenmiş olduğu

³⁴⁰ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,

ancak indirim konusu yapamadığı katma değer vergisi, yeni nev'e ait şirket tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilecektir.

19.3.2.2. Nev'i Değişikliğinde Amortisman Uygulaması

5520 sayılı K.V.K. uygulaması açısından nev'i değişikliği devir hükmünde olduğundan ve devir işlemlerinde sadece devir tarihine kadar doğan kurum kazancı vergiye tabi olduğundan nev'i değiştiren şirketin devir tarihine kadar olan kurum kazancının tespit edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Doğal olarak dönem başından nev'i değişikliği tarihine kadar olan kıst döneme ait kazancın tespiti esnasında, nev'i değiştiren şirketin aktifine kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerinden kıst dönem esasına göre amortisman ayrılması gerekmektedir. Diğer taraftan nev'i değişikliği tarihinden hesap döneminin sonuna kadar olan kıst dönem için ise yeni nev'e ait şirket tarafından kıst dönem esasına göre amortisman ayrılması gerekmektedir.

Öte yandan nev'i değiştiren şirketin bilançosu bir bütün halinde yeni nev'e ait şirkete intikal edeceğinden amortisman tabi iktisadi kıymetler ile bunlar üzerinden nev'i değişikliği tarihine kadar ayrılmış bulunan amortismanlarda yeni nev'e ait şirkete intikal edecektir. Bu nedenle yeni nev'e ait şirket tarafından amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ancak bakiye net değerleri üzerinden ve kalan süre kadar amortisman ayrılması mümkün olacaktır.

19.3.2.3. Nev'i Değiştiren Kurumların Vergisel ve Kamusal Borçlarının Durumu

Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca bir kısım şartların mevcut olması durumunda devir nedeniyle münfesi hale gelen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup, doğrudan doğruya birleşme işleminden doğan karlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Buna göre münfesi kurum ile birleşilen kurum;

- Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermek zorundadırlar. Diğer taraftan birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir. Yapılan bu açıklamalar nev'i değişikliğinin devir hükmünde olması nedeniyle, nev'i değişikliği işlemleri açısından da geçerlidir.

Öte yandan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36. maddesinde anılan Kanun uygulaması açısından şekil değiştirme halinde yeni hükmü şahsın eski şekildeki hükmi şahsın yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere nev'i değiştiren kurumların nev'i değişikliğinin gerçekleştiği tarih itibariyle mevcut bulunan vergisel borçları ile diğer kamu borçları dolayısıyla yeni nev'ideki şirket sorumlu olacaktır.

19.3.2.4. Nev'i Değiştiren Kurum Zararlarının Yeni Nev'ideki Şirket Tarafından Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.'nın "Zarar Mahsubu" başlıklı 9. maddesinde özetle; kurumlar vergisi mükelleflerinin beş yıl ile sınırlı olmak üzere geçmiş yıl zararlarını, yurt dışı faaliyetlerinden (Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olan faaliyetler hariç) doğan zararları ve devralınan ya da bölünen kurumlara ait zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında devir alınan kurumlara ait zararların mahsubu açısından bir miktar sınırı bulunmaktadır. Buna göre mezkur Kanununun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibariyle özsermaye tutarını geçmeyen zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Başka bir deyişle devralınan kurum zararının sadece devir tarihi itibariyle mevcut bulunan özsermaye tutarına kadar olan kısmının kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından indirim olarak dikkate alınması mümkün olup, bu tutarı aşan zararın ise indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki dönemlerde yürürlükte bulunan 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesinde devralınan kurumlara ait zararın ancak devir tarihi itibariyle aktif toplamını geçmeyen kısmının kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından indirim olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan devralınan kurumlara ait zararların devralan kurum tarafından indirim olarak dikkate alınabilmesi için;

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi de,

gerekmektedir. Bununla birlikte anılan şartların mevcut olmamasına rağmen devralınan kurum zararlarını devralan kurumun indirim uygulamasından yararlanması durumunda zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Doğal olarak K.V.K. uygulaması açısından nev'i değiştirme devir hükmünde olduğundan, devralınan kurum zararlarının indirim olarak dikkate alınması ile ilgili olarak yapılan açıklamalar nev'i değişikliği durumları açısından da geçerli olacaktır. Nev'i değiştiren kurumlara ait zararların, yeni nev'e tabi kurumlar tarafından mahsup edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak verilen bir mukteza şu şekildedir; (Söz konusu mukteza 5422 sayılı K.V.K.'nın yürürlükte bulunduğu dönemlere aittir.)

“İlgide kayıtlı dilekçenizde Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün vergi numaralı mükellefi olduğunuz, limited olan şirketinizin nev’ini anonime dönüştürmek istediğiniz, nev’i değişikliğinin K.V.K.’nın 37-39. maddeleri hükümleri çerçevesinde gerçekleştirileceği belirtilerek limited şirkete ait aktif toplamından fazla olan zararların anonim şirkette indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusunda Defterdarlık görüşümüzü sormak istediğiniz anlaşılmaktadır.

Bilindiği gibi 5422 sayılı K.V.K.’nın 14. maddesinin (7) numaralı bendinde mükelleflerin “Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39. maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları 38. maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları dahil)”ın ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde hasıllardan indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, limited şirket ile anonim şirketin aynı sektörde faaliyet göstermesi, nev’i değiştiren limited şirketin son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olması şartıyla nev’i değişikliği tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları (geçen kısım indirim konusu yapılamaz) anonim şirketçe indirim konusu yapılabilecektir.”

19.3.2.5. Nev’i Değiştiren Kurumlara Ait Yasal Defter ve Belgelerin Durumu;

Nev’i değiştiren şirketin mevcut yasal defter ve belgelerini yeni nev’e tabi şirket tarafından kullanılıp kullanılmayacağı hususu özellik arz etmektedir. Gerek 5422, gerekse 5520 sayılı K.V.K.’ları uyarınca nev’i değişikliği işlemleri devir hükmünde olup, 38 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin II/3. bölümünde belirtildiği üzere nev’i değiştiren kurum eski şirketin devamı addolunacağından yeni işe başlama sayılmayacaktır. Buna karşılık T.T.K.’nın 553. maddesi uyarınca anonim şirketin nev’i değiştirmek suretiyle limited şirkete dönüşmesi sonucunda yeni bir tüzel kişilik oluşmakta, yeni nev’e ait şirket için ayrı bir vergi numarası alınması gerekmektedir. Diğer taraftan nev’i değiştiren şirkete ait yasal defterlerin hali hazırda kullanılmamış olan kısımlarının yeni nev’e ait şirket tarafından kullanılması mümkün olmayıp, yeni nev’e ait şirket adına yeni yasal defterlerin tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte eski nev’e ait şirketin kullanılmamış olduğu mevcut yasal belgelerinin üzerine yeni nev’e ait şirkete ilişkin bilgilerin, yeni unvanın ve vergi numarasının yer aldığı kaşe basılması suretiyle söz konusu belgelerin kullanılması mümkündür. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün bu hususla ilgili olarak vermiş olduğu bir mukteza şu şekildedir;³⁴¹

³⁴¹ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 16.12.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2924-232-2053/59912 sayılı muktezası

“İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden; nev’i değiştiren kurumların (Limited Şirketin Anonim Şirket olması gibi) önceki kurumun kullandığı defter ve belgelerini kullanıp kullanamayacağı hususunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 37. maddesi doğrultusunda şekil değiştirmeler devir hükmünde sayılmıştır. Limited şirketin nev’i değiştirerek Anonim şirkete dönüşmesi de devir hükmündedir. Ancak, 38 seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin II/3 üncü bölümünde belirtildiği üzere, şekil değiştiren kurum, eski şirketin devamı addolunacağından, yeni işe başlama sayılmayacaktır.

Diğer taraftan, Limited şirketten Anonim şirkete dönüşme nedeniyle, Limited şirket adına tasdik ettirilen defterlerin Anonim şirket tarafından kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Limited şirket adına basılı bulunan belgelerin üzerine Anonim şirkete ait tüm bilgileri içeren kaşenin basılması suretiyle mevcutları tükeninceye kadar kullanılması mümkün bulunmaktadır.”

19.3.2.6. Nev’i Değişikliğinde Geçici Vergi Açısından Ortaya Çıkan Özellikli Durum;

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle hesaplamış oldukları kurum kazançları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 32. maddesi uyarınca %20 oranında geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Doğal olarak nev’i değiştiren kurumlar vergisi mükellefleri de nev’i değişikliğinin gerçekleştirildiği tarihe kadar geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Ancak nev’i değişikliğinin gerçekleştiği tarihe isabet eden geçici vergi dönemi itibariyle geçici vergi beyannamesinin verilmesine bizce gerek bulunmamaktadır. Çünkü nev’i değiştiren kurumun bu tarihe kadar olan kıst dönem kazancının nev’i değişikliğinin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihi takip eden 30 gün içinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan yeni nev’ideki şirketi ise nev’i değişikliği tarihinden ilgili geçici vergi döneminin sonuna kadar olan kıst dönem itibariyle hesaplayacağı kurum kazancı üzerinden geçici vergi ödemekle yükümlü olacaktır.

Örneğin; (A) Ltd.Şti. 04.07.2006 tarihinde Anonim şirkete dönüşme (nev’i değiştirme) kararı almış ve nev’i değişikliği 07.07.2006 tarihli Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmiştir. Bu durumda eski nev’ideki şirketin II. geçici vergi dönemine (Ocak-Haziran) ilişkin geçici vergi beyannamesinin verilme süresi henüz dolmamıştır. Ancak mükellef kurumun nev’i değişikliğine ilişkin kararın ticaret sicili gazetesinde yayınladığı tarihe kadar elde ettiği kıst dönem kurum kazancının 30 gün içinde beyan edilmesi gerekmekte olup, nev’i değiştiren kurumun bu döneme ait geçici vergi beyannamesini vermesine de gerek kalmayacaktır.

Bununla birlikte yeni nev’ideki A (A.Ş.) ise 07.07.2006-30.09.2006 tarihleri arasındaki dönemi kapsayan geçici vergi dönemi itibariyle hesaplayacağı kurum kazancı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür.

19.4. BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde "birleşme", 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise "devir" müessesesi düzenlenmiştir. Bununla birlikte ülkemizin uzun süredir içinde bulunduğu ekonomik ortamın şirketleri kısa vadeli kararlar almaya zorlaması, bunun sorunlara stratejik bir yaklaşımla uzun vadeli bakılması ve çözümler üretilmesine imkan vermemesi, zamanında doğru ve yerinde verilmiş kararlarla kurulan şirketlerin enflasyon sürecinde verimliliklerini kaybetmeleri ve optimum ölçeklerden uzaklaşarak verimsiz bir yapıya dönüşmesi, yine zaman içinde ortaklık kuran kişiler ve grupların müşterek olarak yürüttükleri faaliyetlerin gereklilikleri ve yeterlilikleri konusunda ortaklar ve gruplar arasında görüş ve anlayış farklılıklarının ortaya çıkması, mevzuattaki yetersizliklerin şirketlerin yeniden yapılanmasını zorlaştırması gibi hususlar dikkate alınarak ekonominin bir bütün olarak etkinlik ve verimlilik artışı ve rekabet avantajı sağlayabilmesi için şirketlerin bölünerek yeniden yapılanmasına imkan sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerekmiş ve 4684 sayılı Kanunla 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinde yapılan değişiklik ile kurumların bölünmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumların bölünme ve hisse değişimi işlemlerine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı K.V.K.'nın bölünme ve hisse değişimine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının gerekçesi şu şekildedir;

"Maddenin üçüncü fıkrasında, bölünme ve hisse değişimi işlemleri düzenlenmektedir. Ancak, kanun metninde açıklık sağlama amacıyla bazı belirlemelere yer verilmektedir. Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde ise işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Devre konu iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasif kalemlerin de ilgili oldukları kıymetlerle aynı şekilde işleme tabi olmaları gereği vurgulanmaktadır.

Devir işlemlerinde olduğu gibi bölünmenin de vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanarak, işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayabilecek bölünme işlemlerini gerçekleştirmeleri mümkün hale getirilmektedir. 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 yapılanabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetini ayrıştırarak bu faaliyetlerin her birini ayrı şirketler bünyesinde yürütebileceklerdir.

Maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin bütün mal varlığı, alacak ve borçlarının mukayyet değerleri üzerinden tam mükellefiyete tabi mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla şirkete devrolunmak suretiyle şirketin tasfiyesiz dağılması hali öngörülmüştür. Tam bölünme olarak nitelendirilen bu halde, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki

veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devralan şirketin ortaklarına belli miktarda nakit ödeme yapılması imkanı verilerek, hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin bölünme işleminin vergisiz yapılmasını engellememesi sağlanmaktadır.

Maddede yer alan düzenlemeye göre, bölünen şirketin varlıkları kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesine göre bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeridir. Bu varlıklar, devir olan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelemesi yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ilerde bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark, kurum kazancına dahil edecektir.

Maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde kısmi bölünme öngörülmektedir. Buna göre, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki iş yeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması mümkündür.

Bentte yer alan düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilebilmesi için, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnası ile paralel düzenleme yapılmış ve 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hükmün bu iştirak hisseleri açısından da uygulanması sağlanmıştır. Düzenleme ile aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şart koşulmuştur. Dolayısıyla, kısmi bölünme nedeniyle vergilendirilmeyecek olan ve istisna kapsamında bulunan bu kıymetlerin alımı ile ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. İki yıldan az süreyle elde tutulan iştirak hisselerinin elden çıkarılması ya da bir başka kuruma devredilmesi durumunda, söz konusu iştirak hisseleri vergilendirme kapsamında olduğundan bunlara ilişkin giderlerin de ilgili kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Aynı sermaye olarak konulan varlıklar karşılığında devralan şirket kendi hisse senetlerini, aynı sermaye koyan şirkete veya bunun ortaklarına verecektir. Hisselerin, şirketin hisselerini devreden ortaklarına verilmesi halinde, aynı sermaye olarak aktifinden bir varlık çıkan şirketin bilançosunun, sermaye azaltılmasıyla dengelenmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca söz konusu taşınmazlar ile iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devredilmesi durumunda, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi aşamasında, devredilen taşınmazlara ya da iştirak hisselerine ilişkin borçların da devrinin zorunlu olduğu belirtilmektedir.

Aynı fıkranın (c) bendinde yer alan düzenleme, tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini vergisiz devralabilmesi ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hissesini vermesi öngörülmektedir. Bu değişimin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, hisselerini topladığı şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde etmesi gerekmektedir. Bu şartlar birlikte aranacaktır.

Diğer taraftan bölünme işlemlerinde aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devredileceği hususuna da açıklık kazandırılmaktadır.

Şüphesiz ki, varlıkların kayıtlı değer üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi bölünen şirketin ortaklarına varlıkların mukayyet değeri kadar bir hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranını tespit etmeleri gerekmektedir. Değiştirme oranının ise bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirleneceği tabiidir.”

19.4.1. Bölünme

Bilindiği üzere kurumların bölünmesine ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.’nın 38. maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte 5520 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere anılan Kanun yürürlükten kaldırılmış ve mezkur Kanunun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasında bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir.

Öte yandan, 5904 sayılı Kanunla 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 404. maddesine eklenen fıkra ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. maddesine göre yapılacak bölünmelerde anılan 404. madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenleme ile birlikte, 6762 sayılı Kanun’un 404. maddesinde yer alan ayın karşılığı olan hisse senetlerinin şirketin tescilinden itibaren iki yıl geçmeden başkalarına devrine izin vermeyen sınırlama, 5904 sayılı Kanun’un yürürlük tarihi olan 3/7/2009 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. maddesine göre yapılacak bölünmelerde uygulanmayacaktır.

5520 sayılı KVK’nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendinde “Tam bölünme”, (b) bendinde ise “Kısmi bölünme” işlemlerine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın bu bölümünde tam ve kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar, K.V.K.’nın anılan düzenlemeleri ışığında ayrı başlıklar halinde ve ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

19.4.1.1. Tam Bölünme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleştirecekleri tam bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.’nın 38. maddesinin (1) numaralı bendinde, bu tarihten sonra ise 5520 sayılı

K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendinde düzenlenmiştir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi şu şekildedir;

a. Tam bölünme: 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 ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

Anılan bent metninden de anlaşılacağı üzere tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün malvarlığı, alacak ve borçlarını kayıtlı değerleri (mukayyet değerleri) üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyeti haiz iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi, "tam bölünme" olarak adlandırılmaktadır. Bununla birlikte anılan şartların yanı sıra münfesi hale gelen kurumun ortaklarına söz konusu kıymetleri devralan sermaye şirketinin hisselerinin verilmesi de gerekmektedir. (Ancak bölünen kurumun ortaklarına devredilen kıymetlerin kayıtlı değerinin %10'na kadar nakit ödenmesi durumu, söz konusu işlemin tam bölünme olarak değerlendirilmesine engel olmayacaktır.)

5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinin (1) ve (2) numaralı bentlerinde iki ayrı bölünme müessesesi düzenlenmiş ancak tam ya da kısmi bölünme olarak herhangi bir adlandırma yapılmamış olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın bahse konu 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasında tam ve kısmi bölünme olarak iki ayrı başlık altında bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

19.4.1.1.1. Tam Bölünmenin Şartları

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam bölünme işlemlerine ilişkin şartlar şunlardır;

19.4.1.1.1.1. Tarafların (Bölünen ve devralan kurumların) sermaye şirketi olması gerekmektedir;

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin anılan (3/a) bendinde gerek bölünen gerekse bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden devralacak kurumların sermaye şirketi olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle tam bölünme işlemine taraf olabilecek kurumlar; anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mahiyetinde olanlardır. Bu nedenle sermaye şirketleri dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin (iş ortaklıkları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iktisadi kamu müesseseleri ve kooperatifler) tam bölünme müessesesinden ve buna bağlı olarak vergi erteleme uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

19.4.1.1.1.2. Tarafların (Bölünen ve devralan kurumların) tam mükellef statüsünde olması;

Sermaye şirketlerinin bütün malvarlığı, alacak ve borçlarını mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesinin tam bölünme olarak değerlendirilebilmesi için gerek bölünen gerekse bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların tam mükellefiyeti haiz olması gerekmektedir. Söz konusu bu şart, tam bölünme işlemlerinin mahiyeti itibariyle sahip olduğu vergi erteleme imkanının beraberinde getirdiği bir zorunluluktur. Çünkü bölünen kurumun sahip olduğu malvarlığı, bünyesinde bulunan gizli yedekler dikkate alınmaksızın ve sadece kayıtlı değerleri ile devredilmektedir.

Doğal olarak bölünen kurumun malvarlığını kayıtlı değeri ile devralan kurum tarafından söz konusu kıymetlerin daha sonra elden çıkarılması durumunda bu gizli yedekler satış işleminin gerçekleştiği tarih itibariyle ortaya çıkacak ve buna bağlı olarak vergilendirilecektir. Buna karşılık bölünen kurumun malvarlığını devralan kurumun kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir dar mükellef kurum olması durumunda söz konusu gizli yedeklerin Türkiye’de vergilendirilememesi durumu ile karşı karşıya kalınması mümkündür. Bu nedenle 5520 sayılı K.V.K.’nın 19. maddesinin (3/a) bendinde bölünme işleminin tam bölünme olarak değerlendirilebilmesi için gerek bölünen gerekse bölünen kurumun malvarlığını devralan sermaye şirketlerinin tam mükellefiyeti haiz olmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

19.4.1.1.1.3. Bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının devredilmesi gerekmektedir;

5520 sayılı K.V.K.’nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca tam bölünme işlemlerinde bölünen kurum tasfiyesiz olarak infisah etmekte başka bir deyişle münfesi hale gelmek suretiyle tüzel kişiliği sona ermektedir. Bu nedenle bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla sermaye şirketine devredilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bölünen kurum bütün malvarlığı yerine malvarlığının, alacak ya da borçlarının bir kısmını mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi ve söz konusu kurum bünyesinde hala malvarlığı, alacak ya da borçların mevcut bulunması durumunda söz konusu işlemin tam bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü bu durumda tam bölünme için gerekli olan bölünen kurumun münfesi hale gelmesi şartı gerçekleşmemiş olacaktır.

19.4.1.1.1.4. Bölünen kurumun malvarlığı, alacak ve borçlarının kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmektedir;

Kurumların 2005 ve daha önceki dönemlerde gerçekleştirdikleri tam bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.’nın 38. maddesinde bölünme nedeniyle münfesi hale gelen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının mukayyet değerleri ile devredilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.’nın 19. maddesinin (3/a) bendinde ise söz konusu kıymetlerin kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere V.U.K.'nın 265. maddesinde bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri mukayyet değer olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle gerek eski gerekse yeni uygulama arasında bu açıdan herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu kapsamda olmak üzere bölünme işleminin tam bölünme olarak değerlendirilebilmesi için bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmektedir.

Kitabımızın önceki bölümünde de belirtildiği üzere tam bölünme müessesesi bir nevi vergi erteleme müessesesi mahiyetinde olup, sermaye şirketlerinin mevcut bulunan iktisadi kıymetlerine ilişkin gizli yedeklerin, bölünen kurum tarafından elden çıkarıldığı tarihte değil de bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların bu kıymetleri elden çıkardıkları tarihte vergilendirilmesine imkan sağlamaktadır. Doğal olarak bölünen kurumun mevcut iktisadi kıymetlerinin kayıtlı değerlerin dışındaki bir değer ile devralınması durumunda söz konusu iktisadi kıymetlerin bünyesinde mevcut bulunan gizli yedeklerin vergilendirilmesi durumu ortaya çıkacaktır.

19.4.1.1.1.5. Bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının iki veya daha fazla sermaye şirketi tarafından devralınması gerekmektedir;

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendi uyarınca gerçekleşen bölünme işlemlerinin tam bölünme olarak değerlendirilebilmesi için tam mükellefiyeti haiz sermaye şirketinin (bölünen kurum) bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının kayıtlı değerleri ile sermaye şirketlerine devredilmesi gerekmektedir. Bölünen kurumların bütün malvarlığı, alacak ve borçlarını devralacak sermaye şirketlerinin mevcut veya yeni kurulacak olmasının tam bölünme işlemi açısından herhangi bir önemi bulunmamakla birlikte devralacak şirket sayısı büyük önem taşımaktadır. Buna göre bölünen kurumun malvarlığı, alacak ve borçlarının iki veya daha fazla sermaye şirketi tarafından devralınması gerekmektedir. Aksi takdirde bölünen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının sadece bir sermaye şirketi tarafından devralınması durumunda söz konusu işlemin tam bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu durumda söz konusu işlem genel olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde düzenlenmiş bulunan "birleşme" işlemi olarak değerlendirilecek olmakla birlikte, mezkur Kanunun 19. maddesinin (1/a) bendinde yer alan şartların mevcut olması durumunda ise "devir" işlemi olarak değerlendirilecektir.

19.4.1.1.1.6. Münfesihi kurumun (bölünen kurum) ortaklarına devralan şirketin sermayesini temsil eden iştirak hissesi verilmesi;

Tam bölünme işlemi sonucunda münfesihi hale gelen birleşen kurumun ortaklarına, devredilen iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerine karşılık olarak devralan sermaye şirketlerinin sermayelerini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi gerekmektedir. Buna karşılık söz konusu devralınan iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerine karşılık devralan kurumlar tarafından nakit olarak veya aynı ödeme yapılması durumunda diğer şartların mevcut olması durumunda dahi söz konusu işlemin tam bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Doğal olarak tam bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan bu işlemler normal satış olarak değerlendirilecektir.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendinde istisnai bir düzenleme yapılmak suretiyle; devredilen şirket ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadar kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesinin, söz konusu işlemin tam bölünme olarak değerlendirilmesine engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, nakit olarak ödenebilecek tutar; devredilen iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerinin %10'u olmayıp, devralınan iktisadi kıymetlere karşılık olarak verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadar olacaktır.

19.4.1.1.2. Tam Bölünme İle İlgili Özellikli Durumlar

Tam bölünme durumunun kurumlar vergisi uygulaması karşısındaki durumu kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacak olup, uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunlar bu bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

19.4.1.1.2.1. Tam Bölünme Durumunda Değişirme Biriminin Tespiti

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendinde hüküm altına alındığı üzere sermaye şirketlerinin sahip oldukları malvarlıkları, alacak ve borçlarının devredilmesinin tam bölünme olarak değerlendirilebilmesi için; bölünme nedeniyle münfesi hale gelen tam mükellef sermaye şirketinin mevcut bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden devredilmesi ve karşılığında ortaklarına verilmek üzere söz konusu iktisadi kıymetleri devralan kurumun sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin (söz konusu iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadar nakit alınabilir) alınması gerekmektedir. Aksi takdirde belirtilen şartları haiz olmayan işlemlerin tam bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Dikkat edileceği üzere tam bölünme işlemlerinin temel şartlarından biri münfesi kurumun devrettiği iktisadi kıymetler karşılığında bunları devralan sermaye şirketlerinin iştirak hisselerini alarak ortaklarına vermeleridir. Söz konusu bu durum ise uygulamada devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınacak iştirak hissesi tutarının ne olacağı ile ilgili olarak uygulamada bir kısım tereddüt ve sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Tam bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendinde bu hususla ilgili olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte bölünme işlemlerinin vergi mevzuatımıza ilk olarak dahil edildiği 4684 sayılı Kanunun gerekçesinde bölünen kuruma ait varlıkların gerçek değeri üzerinden devralan kuruma aktarılacağı belirtilmiş olup gerekçesinin ilgili kısmı şu şekildedir;

“Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranını tespit etmeleri gerekmektedir. Değişirme oranının ise bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirleneceği tabiidir.”

Bu durumda bölünen kurumun bilançosunda yer alan iktisadi kıymetlerin cari değeri ile nominal sermayenin oranı söz konusu sermaye şirketinin cari hisse değerini verecektir. Söz konusu işlem devralan bütün kurumlar için yapılmak suretiyle bu sermaye şirketlerinin cari hisse değeri belirlenecek ve daha sonra bölünen

kurumun cari hisse değeri devralan kurumların her birinin cari hisse değerine orantılama yapılmak suretiyle değıştirme birimi belirlenecektir.³⁴²

Örnek; Tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş., 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendinde yer alan şartlar çerçevesinde bütün malvarlığı, alacak ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden tamamı tam mükellefiyeti haiz bulunan (B) A.Ş., (C) A.Ş. ve (D) A.Ş.'ne devredecektir. Bölünme işlemine taraf olan kurumların nominal sermayelerine ve cari değerlerine ilişkin bilgiler şu şekildedir;

Şirket	Nominal Sermaye (A)	Cari Değer (B)	1 YTL Nominal Bedelli Hisse Senedinin Cari Değeri [(B/A)]
(A) A.Ş.	300.000	300.000	1,00
(B) A.Ş.	400.000	800.000	2,00
(C) A.Ş.	200.000	1.000.000	5,00
(D) A.Ş.	90.000	270.000	3,00

Buna göre tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen (A) A.Ş.'nin 1 YTL nominal bedelli hisse senedinin, bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların hisse senetlerinin cari değerinin birbirine oranlanması sonucu, değıştirme birimi tespit edilecektir.

- (B) A.Ş./ (A) A.Ş. = 2,00/1,00 = 2
- (C) A.Ş./ (A) A.Ş. = 5,00/1,00 = 5
- (D) A.Ş./ (A) A.Ş. = 3,00/1,00 = 3

Bu kapsamda olmak üzere bölünme oranları; (B) A.Ş. için %20, (C) A.Ş. için %50 ve (D) A.Ş. için ise %30 olup, tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen (A) A.Ş.'nin nominal sermayesinin her bir devralan kuruma aktarılacak kısmı şu şekilde olacaktır,

- (B) A.Ş. için; (300.000x%20) = 60.000 TL,
- (C) A.Ş. için; (300.000x%50) = 150.000 TL,
- (D) A.Ş. için; (300.000x%30) = 90.000 TL,

Diğer taraftan;

- (B) A.Ş. için değıştirme birimi 2 olduğundan 400.000 TL tutarındaki nominal sermaye için (400.000/2=) 200.000 TL sermaye artırımında bulunup bu tutar kadar bölünen kurum ortaklarına iştirak hissesi verecektir.

- (C) A.Ş. için değıştirme birimi 5 olduğundan 200.000 TL tutarındaki nominal sermaye için (200.000/5=) 40.000 TL sermaye artırımında bulunup bu tutar kadar bölünen kurum ortaklarına iştirak hissesi verecektir.

³⁴² TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,

- (D) A.Ş. için değiştirme birimi 3 olduğundan 90.000 TL tutarındaki nominal sermaye için (90.000/3=) 30.000 TL sermaye artırımında bulunup bu tutar kadar bölünen kurum ortaklarına iştirak hissesi verecektir.

19.4.1.1.2.2. Tam Bölünme Durumunda KDV Uygulaması

Tam bölünme suretiyle münfesi h hale gelen sermaye şirketinin iki veya daha fazla sermaye şirketine bütün malvarlığını devretmesi genel olarak KDV'nin konusuna girmekle birlikte K.D.V.K.'nın 17. maddesinin 4684 sayılı Kanunla değişik (4) numaralı bendinin (c) alt bendinde, K.V.K.'na göre yapılan bölünme işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan bent metni şu şekildedir;

c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.),

Dikkat edileceği üzere anılan bendin parantez içinde, anılan istisna kapsamında yer alan işlemler bakımından mezkur Kanunun 30. maddesinin (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere K.D.V.K.'nın "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30.maddesinin (a) bendinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili aliş vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere tam bölünme suretiyle münfesi h hale gelen kurumun iki veya daha fazla sermaye şirketine devrettiği varlıklar için yüklenmiş olduğu KDV, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'nden indirim konusu yapılabilecek, buna karşılık yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan KDV söz konusu bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilecektir.

19.4.1.1.2.3. Tam Bölünme Durumunda Amortisman Uygulaması

Tam bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/a) bendinde özetle; bölünme suretiyle münfesi h hale gelen kurumun bütün malvarlığı, alacak ve borçlarının kayıtlı değerleri ile mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellefiyeti haiz sermaye şirketine devredilmesi gerektiği, anılan maddenin (4) numaralı fırcasında ise bölünmelerde aktif ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif veya pasif hesap ile birlikte devredileceği hüküm altına alınmıştır.

Amortisman uygulamasına ilişkin usul ve esaslar V.U.K.'nda düzenlenmiş olup, mezkur Kanunun 313. maddesinde işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat,

mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan Kanunun “Amortisman Hesapları” başlıklı 321. maddesinde ise hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanmasının caiz olduğu hüküm altına alınmıştır.

Hali hazırda mevcut bulunan uygulamaya göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden V.U.K. hükümleri uyarınca hesaplanan amortismanlar bilançonun aktifinde, aktifi düzenleyici hesaplarda izlenmektedir. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.’nın 19. maddesinin (4) numaralı fıkrasında bölünme işlemlerinde, aktif ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif ve pasif hesapla birlikte devrolunacağı hüküm altına alınmış olduğundan tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumun devrettiği amortisman tabi iktisadi kıymetleri devralan kurumlar, bu iktisadi kıymetlere ilişkin olarak bilançoda yer alan birikmiş amortismanları da devralacaklardır. Bu nedenle bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumlar, devraldıkları amortisman tabi iktisadi kıymetler için kalan itfa süresinde amortisman ayırabileceklerdir. Aksi takdirde söz konusu iktisadi kıymetleri devralan kurumların devralmış oldukları iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeri üzerinden baştan başlamak suretiyle amortisman ayırabilmesi mümkün değildir.

19.4.1.1.2.3. Tam Bölünme Durumunda Daha Önceden Ayrılmış Bulunan Yenileme Fonlarının Akıbeti

Bilindiği üzere V.U.K.’nın “Amortisman Tabi malların Satılması” başlıklı 328. maddesinde; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerler arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, ancak satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan karın yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süresince tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde ise bu kârların o yılın matrahına ekleneceği, yenileme fonunda yer alan tutarların yeni iktisadi kıymetler için ayrılacak amortismanlara mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır.

Doğal olarak tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumun, bölünme işleminin gerçekleştiği tarihten önce elden çıkarmış olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait satış karlarını, yenileme fonu olarak ayırmış olması mümkün olup, tam bölünme işlemi sonucunda bahse konu kurum münfesi hale geleceğinden söz konusu yenileme fonunun bölünme tarihine kadar olan kıst dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

19.4.1.1.2.4. Tam Bölünme Suretiyle Münfesi Hale Gelen Kurumların Vergisel ve Kamusal Borçlarının Akıbeti

5520 sayılı K.V.K.’nın “Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme” başlıklı 20. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; Kanunun 19.

maddesinin (a) bendi kapsamında meydana gelen bölünmelerde 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 edecekleri, mahallin en büyük mal memurunun bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 61183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın 36. maddesinde ise mezkur Kanunun uygulaması açısından bölünme halinde bölünen hükmi şahsın varlıklarını devralan hükmi şahısların, bölünme suretiyle münfesi hale gelen hükmi şahsın yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Gerek 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (2) numaralı fıkrası gerekse 6183 sayılı Kanunun 36. maddesinde yer alan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumun bölünme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ve edecek vergisel borçları ile 6183 sayılı kanun kapsamında yer alan kamusal borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan hükmi şahıslar sorumlu olacaktırlar.

19.4.1.1.2.5. Tam Bölünme Suretiyle Münfesi Hale Gelen Kurumların Geçmiş Yıl Zararlarının Akıbeti

5520 sayılı K.V.K.'nın "Zarar Mahsubu" başlıklı 9. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek kaydıyla;

- Beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla geçmiş yıl zararları,
- Devir alınan ve tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurum zararları,
- Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar,

kurum kazancından indirim konusu yapılabilir. Anılan maddenin (1/a) bendinde mezkur Kanunun 20. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme sonucu bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararının, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebilmesini bir kısım şartların varlığına bağlamıştır. Buna göre tam bölünen kuruma ait geçmiş yıl zararlarının, tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından kurum kazancından indirilebilmesi için;

- Bölünme suretiyle infisah eden kurumların faaliyetine bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,

- Bölünme suretiyle infisah eden kurumların son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni sürede vermiş olması,

- Mahsup edilecek zarar tutarının, bölünme tarihi itibarıyla bölünen kurumun özsermayesini geçmemesi,

gerekmektedir. (2005 ve daha önceki dönemlerde geçerli bulunan 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesi uyarınca tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurum zararlarının, söz konusu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından indirim konusu yapılabilmesi için devralan kurumların bölünen kurumla aynı sektörde faaliyette bulunması yeterli görülmüşken faaliyette bulunulması gereken azami süre ile ilgili olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştı. Ayrıca anılan düzenleme uyarınca mahsup edilebilecek zarar tutarı bölünen kurumun aktif toplamı ile sınırlı olduğu hüküm altına alınmıştır.) Aksi takdirde yukarıdaki şartlar mevcut olmaksızın, tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kuruma ait zararların, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün değildir.

19.4.1.1.2.6. Tam Bölünme Suretiyle Münfesi Hale Gelen Kurumların Yararlanmış Oldukları Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnalarının Akıbeti

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı, sermayeye eklenen kazançların beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde bu kazançların o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.³⁴³ Diğer taraftan 2006 ve izleyen hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde de 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 kazançlarının %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı, istisna 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

³⁴³ 01.01.1999-31.12.2004 tarihleri arasında uygulanacak gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın Geçici 28. maddesinde istisna uygulaması kapsamında sermayeye eklenen kazançların beş yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançların o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmış ve devir ve bölünme hallerinde istisna uygulaması kapsamındaki kazançların akıbetinin ne olacağı ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştı. Ancak, 67 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde "Kurumların aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine uygun bir şekilde yapılacak devirden önce satılması ve bu satıştan doğan kazancın devrin gerçekleşmesinden sonra Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesi kapsamında sermayeye eklenmesi durumunda, bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. İstisnanın uygulanabilmesi için devir beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca karar verilmesi, devralan kurum tarafından devrin yapıldığı döneme ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin bu kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap dönemi sonuna kadar tamamlanması gerektiği ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine uygun devir işleminin tasfiye olarak kabul edilmesi söz konusu olmadığı" belirtilmiştir.

ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı gibi aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hususlar geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır.

Tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumların bölünme tarihinden önce gerçekleşen işlemler dolayısıyla gerek 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendi, gerekse 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanmış olması mümkündür. Doğal olarak istisna uygulamasından yararlanıldığı tarih ile bölünme tarihi arasında beş yıldan daha fazla bir süre bulunması durumunda yararlanılan istisna ile ilgili olarak yapılacak herhangi bir işlem olmayacaktır.

Diğer taraftan istisnadan yararlanıldığı dönem ile bölünme tarihi arasında beş yıldan daha az bir süre bulunması durumunda istisna kazancın beş yıl süre ile sermayeye ilave edilmesi ya da pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartları ihlal edilmiş olduğu iddia edilebilir. Kaldı ki, her iki kanuni düzenlemede işletmenin bu süre (beş yıl) içinde tasfiye edilmesi durumunda istisna uygulaması dolayısıyla zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Genel uygulama bu şekilde olmakla birlikte gerek 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde, gerekse 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde devir ve bölünme hallerinin mevcut olması durumunda istisna uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler açısından tenkid edilecek herhangi bir hususun bulunmadığı hüküm altına alınmıştır. Buna göre tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumların bölünme tarihinden önce gerçekleşen gayrimenkul ve iştirak hissesi satışı sonucunda ortaya çıkan istisna kazançların vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

19.4.1.2. Kısmi Bölünme

19.4.1.2.1. Genel Açıklama

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı bendinin (b) alt bendinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan bir kısım varlıklar ve bunlara ilişkin borçlar ile üretim veya hizmet işletmelerinin devredilmesinin "kısmi bölünme" olarak adlandırıldığı ve söz konusu bu işlemlerin vergisiz olarak gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme çerçevesinde kısmi bölünme işlemlerinden arzulanan amaçlar genel olarak şunlardır;³⁴⁴

- Bölünerek yeniden yapılanmaya olanak sağlamak,
- Uluslararası düzeyde rekabet edebilmek,
- Ekonomik gelişmelere ayak uydurabilmek,
- Kıt kaynakları daha verimli bir şekilde kullanabilmek ve karlılığı artırmak,
- Aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetlerini ayırıştırarak işletmelerin mevcut hantal yapılarından kurtarılması,
- Anlayış ve görüş farklılığı olan ortakların ortaklıklarının ayrıştırılması ve uzmanlaşmanın önündeki engellerin kaldırılması, vb.

³⁴⁴ AYDIN Gültekin, "Kısmi Bölünme", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 303, Kasım 2006,

Kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı bendinin (b) alt bendi şu şekildedir;

“b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.”

Anılan bent metninden de anlaşılacağı üzere kısmi bölünme müessesesi uygulamasından gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumlar yararlanabilecek olmakla birlikte, devredilecek iktisadi kıymetler ile ilgili sınırlayıcı düzenleme mevcuttur. Buna göre kısmi bölünme uygulaması kapsamında tam mükellef sermaye şirketleri veya sermaye şirketini niteliğini haiz bir yabancı kurumun Türkiye'deki bir iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan; taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile sahip oldukları üretim veya hizmet işletmeleri, mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devredilebilir. Ancak kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere iştirak hisselerinin kısmi bölünme uygulaması kapsamında vergisiz olarak devredilebilmesi için işletme aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı olması gerekmektedir.

Öte yandan kısmi bölünme uygulamasının kapsamına dahil bulunan iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri üzerinden devredilmesi gerektiği gibi ayrıca devredilen iktisadi kıymetler karşılığında devralan kurumun iştirak hisselerinin verilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından ortak yayımlanan “Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Ortak Tebliğ” ile kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.³⁴⁵

19.4.1.2.2. Kısmi Bölünme Uygulamasının Şartları

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendi hükmü uyarınca, bölünme işlemlerinin kısmi bölünme olarak değerlendirilebilmesine ilişkin şartlar şunlardır;

³⁴⁵ 16.09.2003 tarih ve 25231 seri numaralı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

19.4.1.2.2.1. Tarafların (Bölünen ve devralan kurumların) sermaye şirketi olması gerekmektedir;

Kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları bir kısım iktisadi varlıkları kısmi bölünme uygulaması kapsamında vergisiz olarak devredebilmeleri için gerek bölünen gerekse bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların sermaye şirketi niteliğini haiz olmaları gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere T.T.K. ve 5520 sayılı K.V.K. uygulaması açısından sermaye şirketi mahiyetinde olan; anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler kısmi bölünme uygulamasından yararlanmak suretiyle bilançolarında yer alan; taşınmaz, iştirak hissesi, üretim ve hizmet işletmelerini vergisiz olarak devredebileceklerdir.

Buna karşılık sermaye şirketi niteliğini haiz olmayan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin (dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, iş ortaklıkları) diğer şartların mevcut olması durumunda dahi kısmi bölünme uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir. Öte yandan sermaye şirketini niteliğini haiz yabancı kurumlarda Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan uygulama kapsamındaki iktisadi kıymetler için kısmi bölünme uygulamasından yararlanabilecektir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın "Sermaye şirketleri" başlıklı 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 6762 sayılı T.T.K. hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve benzer nitelikteki yabancı kurumlar ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı yatırım fonlarının sermaye şirketi sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre sermaye şirketi niteliğini haiz yabancı kurum ile yerli ve yabancı yatırım fonları, uygulama kapsamında bulunan iktisadi kıymetlerini kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde vergisiz olarak devredebileceklerdir.³⁴⁶

01.01.2006 tarihinden önce gerçekleşecek bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca da gerek bölünen gerekse bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların sermaye şirketi niteliğini haiz olmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

19.4.1.2.2.2. Bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların tam mükellefiyeti haiz olması gerekmektedir;

Kısmi bölünme uygulaması açısından bölünen kurumun sermaye şirketi niteliğini haiz olması yeteli olup, tam veya dar mükellefiyeti haiz olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle bölünen kurum açısından

³⁴⁶ 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı Kanunun 38. maddesinin (2) numaralı bendinin 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hali uyarınca gerek bölünen gerekse bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan kurumların tam mükellefiyeti haiz sermaye şirketi olması gerektiği hüküm altına alınmış ve yabancı kurumların söz konusu uygulamadan yararlanabileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5228 sayılı Kanunla anılan bentte yer alan "Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda" ibaresi "Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya bu mahiyetteki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda" olarak değiştirilmiştir. Böylelikle bu tarihten itibaren sermaye şirketi niteliğini haiz yabancı kurumlarında kısmi bölünme uygulamasından yararlanmasına olanak sağlanmıştır.

önemli olan sermaye şirketi niteliğini haiz olmasıdır. Bununla birlikte bölünen kurumun uygulama kapsamındaki iktisadi kıymetlerini devralan kurumların ise tam mükellefiyeti haiz olması gerekmektedir. Aksi takdirde bölünen kurumun uygulama kapsamına dahil bulunan iktisadi kıymetlerini devralan kurumların dar mükellefiyeti haiz olması durumunda söz konusu bölünme işleminin kısmi bölünme olarak değerlendirilmek suretiyle vergisiz olarak gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Çünkü, kısmi bölünme müessesesi bir nev'i vergi erteleme işlevini haiz olup, uygulama kapsamında devredilen iktisadi kıymetlerin bünyesinde mevcut bulunan gizli yedeklerin, söz konusu kıymetleri devralan kurumlar tarafından elden çıkarılması aşamasında vergilendirilmesi amacını taşımaktadır.

19.4.1.2.2.3. Bölünen kurumun sadece madde metninde belirtilen iktisadi kıymetleri devretmesi gerekmektedir;

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca gerek tam mükellef sermaye şirketleri gerekse bu mahiyetteki yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri ve daimi temsilcilerinin bilançolarında yer alan kıymetlerden kısmi bölünme uygulaması kapsamında vergisiz olarak devredilebilecek olanlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan kurumların aktiflerinde yer alan kıymetlerden sadece;

- Taşınmazlar,
- En az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri,
- Üretim veya hizmet işletmeleri,

kısmi bölünme uygulaması kapsamında vergisiz olarak devredilebilecek olup, bunların dışında kalan iktisadi kıymetlerin kısmi bölünme uygulaması kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. 01.01.2006 tarihinden önceki bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca; gayrimenkuller, iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul mallar kısmi bölünme uygulamasının kapsamına dahil olup, iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şartı bulunmaktaydı. 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilebilmesi için, Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnası ile paralel düzenleme yapılmış ve 5. maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hükmün bu iştirak hisseleri açısından da uygulanması sağlanmıştır. Anılan düzenleme ile aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şartı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan eski uygulamada üretim ve hizmet işletmelerinin yanı sıra bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların kısmi bölünme uygulaması kapsamında vergisiz olarak devredilebileceği hüküm altına alınmışken yeni uygulamada üretim ve hizmet işletmelerine bağlı anılan kıymetlere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte bu işletme ve tesislerin devrinde işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

19.4.1.2.2.4. Uygulama kapsamındaki iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmektedir;

Tam mükellef sermaye şirketleri ile bu mahiyetteki yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar, en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri, hizmet ve üretim işletmelerinin kısmi bölünme uygulaması kapsamında mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine vergisiz olarak devredebilmesi için söz konusu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri üzerinden devredilmesi gerekmektedir. 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleşen bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca uygulama kapsamında bulunan iktisadi kıymetlerin mukayyet değerleri üzerinden devredilmesi gerekmektedir. Ancak V.U.K.'nın 266. maddesi uyarınca mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değer olarak tanımlanmış olduğundan, bu hususla ilgili olarak eski ve yeni K.V.K.'nda yer alan düzenlemeler arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

19.4.1.2.2.5. Bölünen kurum devrettiği iktisadi kıymetler karşılığında devralan kurumun iştirak hisselerini alması gerekmektedir;

Kısmi bölünme uygulamasında bölünen kurumun kayıtlı değeri üzerinden devrettiği iktisadi kıymetler karşılığında, söz konusu iktisadi kıymetleri devralan kurumun iştirak hisselerini alması gerekmektedir. Aksi takdirde devredilen iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerine karşılık olarak iştirak hisseleri verilmesi dışında nakdi veya ayni ödeme yapılması durumunda, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi söz konusu bölünme işleminin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Öte yandan bölünen kurumun devrettiği iktisadi kıymetler karşılığında almış olduğu iştirak hisselerinin devreden şirkette kalması mümkün olduğu gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilmesi mümkündür.

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendinde düzenlenmiş bulunan tam bölünme durumunda da bölünen kurumun devrettiği iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri karşılığında devralan kurumun iştirak hisselerinin alınması şart olmakla beraber bent metninde söz konusu iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadar ödeme yapılmasının söz konusu işlemin tam bölünme sayılmasına engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği mezkur maddenin (3/b) bendinde böyle bir düzenleme bulunmadığından kısmi bölünme işlemlerinde devredilen iktisadi kıymetler karşılığında hiçbir şekilde nakit ödeme yapılması mümkün değildir.

19.4.1.2.2.7. Devredilen iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasifi düzenleyici hesaplarında devredilmesi gerekmektedir;

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (4) numaralı fıkrasında anılan madde kapsamında yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere kısmi bölünme uygulaması kapsamında devredilen amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların da devredilmesi gerekmektedir. 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 38.

maddesinde de anılan bu şart mevcut olup, eski uygulamanın geçerli olduğu dönemlere ilişkin olarak vergi idaresi tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;³⁴⁷

“Yazıda şirketinizin faaliyet konularından biri olan (...) üretimine ilişkin fabrika binası ve sabit kıymetlerden oluşan üretim tesisinin, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4684 sayılı Kanunla değişen 38. maddesine göre yeni kurulacak bir şirkete mukayyet değerleri ile aynı sermaye olarak konulmasına karar verildiği belirtilerek; yeni kurulacak şirkete aynı sermaye olarak konulacak aktif kıymetlerin mukayyet değerlerinin hangi tarih itibariyle tespit edileceği, söz konusu sabit kıymetlerin yeni şirkete birikmiş amortismanları düşüldükten sonraki net değerleri ile mi devredileceği, amortisman süresinin sıfırdan mı başlayacağı yoksa kalan süreler itibariyle mi amortisman ayrılacağı ve sabit kıymetlerin henüz sermayeye ilave edilmemiş yeniden değerlendirme fonları hakkında ne gibi bir işlem yapılması gerektiği konularında tereddüte düşüldüğü belirtilerek Bakanlığımız görüşünün açıklanması istenmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4684 sayılı Kanunla değişen 38. maddesinin 2 numaralı bendinde, “Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere, devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulması işlemleri “bölünme ve hisse değişimi” olarak nitelendirilmiş, 39. maddenin (D) bendinde de 38. maddenin birinci fıkrasının 2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği ve bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların müteselsilen sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketinizin ana faaliyet konularından biri olan (...) üretimine ilişkin fabrika binası ve sabit kıymetlerinden oluşan üretim tesislerinin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4684 sayılı Kanunla değişen 38. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmü uyarınca mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması halinde bu işlemlerden doğan karlar hesaplanmayarak vergilendirilmemesi gerekir. Söz konusu 2 numaralı bent kapsamında yapılacak bölünme işlemlerinde, mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulacak aktif kıymetlerin mukayyet değeri olarak, bölünen şirketin son geçici vergi dönemine ilişkin olarak çıkarılmış bilançodaki kayıtlı değerler esas alınması gerekir. Ancak mükelleflerin dilerlerse aynı sermaye olarak konulacak sabit kıymetlerin Türk Ticaret Kanunu uyarınca değerinin tespiti için ilgili mahkemeye yapacakları başvuru için bir bilanço çıkarılmış olması halinde, söz konusu bilançoda gösterilen kayıtlı değerleri esas almaları da mümkündür.

³⁴⁷ 25.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4924-66/68829 sayılı mukteza,

Öte yandan, gerek son geçici vergi dönemine ilişkin olarak çıkarılmış bulunan, gerekse mahkemeye başvuru için çıkarılacak bilançolarda, bilanço tarihi itibarıyla yeniden değerlendirme ve kıst amortisman uygulaması yapılması ve bu tarihe kadar ayrılan kıst amortismanın bölünen şirketin bölünme tarihine kadar olan döneme ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması; kalan kıst döneme ilişkin amortisman tutarlarının ise bu değerleri devralan şirket tarafından ilgili dönemde indirim konusu yapılması gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin 2 numaralı bendine göre yapılacak bölünme işleminde, mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulacak aktif kıymetlerin, yeni şirkete birikmiş amortismanları ile birlikte ve herhangi bir netleştirme yapılmaksızın brüt tutarları üzerinden devredilmesi, devralan şirketin kalan süreler itibarıyla amortisman ayırmaya devam etmesi bölünen şirket bünyesinde devrolunan sabit kıymete ilişkin olarak daha önceki dönemlerde ayrılmış ve sermayeye ilave edilmemiş bulunan yeniden değerlendirme fonlarının da birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilerek bu kıymetleri devralan şirkete intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

19.4.1.2.3. Kısmi bölünmede iktisadi kıymetleri devralan kurumların sorumluluğu;

5422 sayılı K.V.K.'nın 39. maddesinin (D) bendinde kısmi bölünme işlemlerinden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, buna karşılık bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların müteselsilen sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek kısmi bölünme işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (3) numaralı fıkrasında özetle; kısmi bölünme işlemlerinden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere eski ve yeni uygulamada bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların müteselsilen sorumlu olacağı hüküm altına alınmış iken eski uygulamada söz konusu sorumluluğa ilişkin herhangi bir sınırlama yapılmamış buna karşılık yeni uygulamada söz konusu sorumluluğun devralınan varlıkların emsal bedeli ile sınırı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen bir kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar sorumlu olup, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt etmeleri gerekmektedir. Ancak kısmi bölünme uygulamasında bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların böyle bir taahhütname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan bölünen kurumların vergi dışındaki diğer kamusal borçlarının akıbetine ilişkin olarak 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın "Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Halleri" başlıklı 36. maddesinde bölünme halinde bölünen hükmi şahsın varlıklarını devralan hükmi şahısların bölünen hükmi şahısların yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

19.4.1.2.4. Bölünme ortak tebliğinde yer alan düzenlemeler;

Kitabımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere 16.09.2003 tarih ve 25231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Ortak Tebliğ" ile kısmi bölünme işlemlerine ilişkin bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Her ne kadar söz konusu tebliğ, 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinde hüküm altına alınan kısmi bölünme işlemleri ile ilgili usul ve esasları belirlemiş olsa da kanaatimizce anılan tebliğde yapılan açıklamaların 5520 sayılı K.V.k. kapsamında gerçekleştirilecek kısmi bölünme işlemleri açısından da geçerli olması gerekmektedir.

19.4.1.2.4.1. Sermaye Azaltılması/Artırılması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kısmi bölünme uygulaması kapsamında devredilen iktisadi kıymetler karşılığında devralan kurumların iştirak hisselerinin verilmesi gerekmektedir. Doğal olarak kayıtlı değerleri ile devredilen iktisadi kıymetler karşılığında, aynı değerde iştirak hissesi alınması bölünen kurumun bilançosunu sadece nitelik itibarıyla etkileyecek ancak bilanço büyüklüğünü ise etkilemeyecektir. Örneğin bilançosunda kayıtlı bulunan gayrimenkulu kayıtlı değeri ile kısmi bölünme uygulaması kapsamında devreden kurum söz konusu bu gayrimenkul karşılığında devralan kurumun aynı değerde iştirak hisselerini alacaktır. Böylelikle bilançonun aktifi mahiyet değiştirecek ancak aktif toplamı ise değişmeyecektir.

Buna karşılık söz konusu devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bölünen kurumun ortaklarına da verilmesi mümkündür. Doğal olarak bu durumda bölünen kurumun devrettiği iktisadi kıymetin kayıtlı değeri kadar sermaye azaltılması durumu söz konusu olabilir. Bu kapsamda olmak üzere pay sahiplerine verilecek payların değeri kadar sermaye azaltılması şart olup, kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında T.T.K.'nın 396. maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Diğer taraftan sermaye azaltımı ile eş zamanlı ve isteğe bağlı olarak nakit veya şirket bilançosunda yer alan hesapların müsait olması ve üçüncü şahısların haklarını zedelememesi şartıyla, öncelikle şirketin üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği sermaye ve kar yedeklerinden karşılanması suretiyle sermaye artırımı yapılması da mümkündür. Bölünen kurumun iktisadi kıymetlerini devralan anonim ve limited şirketin sermayesi, devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırılacaktır. Bu sermaye artırımı devralan şirketlerin sermaye artırımı şeklinde gerçekleştirilecek olup, sermaye artırımının tescili ile birlikte ihraç edilen paylar kendiliğinden bölünen şirketin ortaklarına veya bölünen şirkete devrolunacaktır.

19.4.1.2.4.2. Alacaklıların Korunması

Bölünen anonim ve limited şirketlerin alacaklıları Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi hükümlerine göre ve şirket ana sözleşmesinde öngörüldüğü şekilde yapılacak ilanla alacaklarını bildirmeye veya güvence verilmesi için talepte bulunmaya davet olunurlar. Davet ayrıca adresleri bilinen alacaklılara taahhütlü mektupla da yapılır. Muaccel alacakların ödenmeleri veya tevdi edilmeleri, müccel alacakların ise ödenmesi ya da alacaklıların bölünmeye ilişkin onaylarının alınması gerekir. Aksi takdirde borçların ödendiği, tevdi olunduğu veya alacaklıların onay verdiği kanıtlanmadıkça ticaret sicil memurluğunca bölünme işlemi tescil edilmez.

19.4.1.2.4.3. Bölünme Kararı

Anonim ve limited şirketler nezdinde gerçekleştirilecek kısmi bölünme işleminde bölünmeye taraf şirketlerin yönetim kurulları tarafından hazırlanan bölünme sözleşmesinin şirket genel kurullarında onanmasını takiben devralan şirketlerin genel kurullarınca sermaye artırım kararı, bölünme işleminin sermaye azaltımı gerektirmesi halinde devreden şirketlerin genel kurullarınca sermaye azaltımı kararı alınır.

Kısmi bölünme ile bölünmeye ilişkin sermaye artırım ve azaltım kararlarının, anonim şirketlerde T.T.K.'nin 388. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak verilmesi, limited şirketlerde ise mezkur Kanunun 513. maddesinin birinci fıkrasına göre esas sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla verilmesi gerekmektedir.

19.4.1.2.4.4. Bölünme Sözleşmesi

Anonim ve limited şirket kısmi bölünme yoluyla, mal varlığı unsurlarını mevcut şirketlere veya yeni kurulacak şirketlere devredecekse, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları bir bölünme sözleşmesi imzalarlar. Yeni kurulacak şirketlere devirlerde bölünme sözleşmesi yerine bölünme planı hazırlanır. Bölünme sözleşmesinde bulunması gereken hususlar bölünme planında da yer alır. Bölünme sözleşmesi ve planının yazılı şekilde yapılması gerekir. Bölünme sözleşmesinin özelliklerle;

1. Bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin ticaret unvanlarını, merkezlerini, nevilerini,
2. Bölünen mal varlığının kaç bölüm olduğunu, her bir bölümün nereye devredileceğini, her bölüm içindeki mal varlığı parçalarının tek tek dökümünü,
3. Payların değiş/tokuş oranlarını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını,
4. Devreden şirketin ortaklarının haklarının devralan şirket nezdindeki durumlarını, devralan şirketin devreden şirketten imtiyazlı paylara, intifa hakkı sahiplerine ne türlü haklar verildiğini,
5. Bölünen/devreden şirketin veya ortaklarının iktisap ettiği payların hangi tarihten itibaren bilanço karına hak kazanacağını bölünme sözleşmesinin onaylandığı genel kurul veya ortaklar kurulu kararında belirtilmesini,
6. Bölünme işlemine esas teşkil eden bilirkişi raporunu,
7. Bölünme işleminin hangi tarihli mali tablolar üzerinden gerçekleştirileceğini,
8. Devralan şirketin hisse senetlerinin bölünen şirketin ortaklarına verilmesi halinde bölünen şirketin sermaye azaltım tutarı ve işlemlerini,

9. Devralan şirketin mevcut ortaklarının yeni pay alma hakları kısıtlanmak suretiyle yapacağı sermaye artırımını tutarı, bu sermaye artırımında bölünen şirkete veya ortaklarına verilecek hisse senetlerinin türünü, nominal değerini ve teslim esaslarını,

10. Bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan şirketlerin müteselsilen sorumlu olduğuna ilişkin hükmü,

11. Bölünmeye konu varlıklarla birlikte istihdam edilen personelin de devredilmesi halinde, devredilen işgücünün hukuki durumuna ilişkin bilgiyi,

12. Tarafların bölünme sözleşmesinden kaynaklanan yükümlüklerini yerine getirmemesi durumunda katlanacakları sonuçları belirten hükmü,

13. Yönetim kurulları tarafından genel kurulların toplantıya çağrılacağı azami süreyi, bu süre içerisinde genel kurulların toplanamaması halinde bölünme sözleşmesinin geçersiz sayılacağına ilişkin hükmü,

içermesi gerekmektedir.

19.4.1.2.4.5. Bölünme İşlemlerinin Denetimi

Kısmi bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin bölünme sözleşmesi ile bölünmeye esas oluşturan bilançosunun, T.T.K.'nın 303. maddesi gereğince, mahkemece atanan bilirkişilere denetletilmesi şarttır. Şirketler, bölünmeyi denetleyecek bilirkişilere amaca yardımcı olacak her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadırlar. Diğer taraftan bilirkişi raporunda:

a. Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devreden şirketin ortaklarının ve varsa intifa hakkı sahiplerinin haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı,

b. Bölünmeye katılan şirketlerin öz sermayeleri ve payların değeri ile hisselerin değiş/tokuş oranı, bölünmenin Kurumlar Vergisi Kanununa ve bu Tebliğ hükümlerine uygunluğu,

c. Bölünmeye konu varlıkların nitelikleri, mukayyet ve varsa cari değerleri,

d. Bölünen şirkete veya ortaklarına devralan şirket tarafından verilecek hisse senetlerinin tutarının belirlenmesinde mukayyet değer ile varsa kullanılan diğer yöntemlere göre hesaplanan değişim oranı,

e. Kullanılan yöntemlerin yeterli olup olmadığına ilişkin açıklama,

f. Değerleme yöntemleri ile ilgili bir sorun ile karşılaşmış ise, bu sorunlara ilişkin açıklama,

belirtilecektir.

19.4.1.2.5. 21.06.2006 tarihinden önce başlayan kısmi bölünme işlemlerinin durumu;

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinin (2) numaralı bendi, bu tarihten sonra gerçekleşenler ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan usul ve esaslara tabi olacaktır. Her iki uygulama arasında gerek uygulama

kapsamına dahil bulunan iktisadi kıymetler, gerekse bölünen kurumların varlıklarını devralan kurumların sorumluluğuna ilişkin olarak bir kısım farklılıklar bulunmaktadır.

Doğal olarak 5520 sayılı Kanunun yayımlandığı 21.06.2006 tarihine kadar 5422 sayılı K.V.K. kapsamında başlanılan kısmi bölünme işlemlerinin akıbetinin ne olacağı ile ilgili olarak uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilafların ortaya çıkması mümkündür. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (7) numaralı fıkrasında bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; 21.06.2006 tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Kanunun yayımını takip eden üç ay içerisinde kısmi bölünme işlemlerini tamamlayarak Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla eski Kanun hükümlerinden yararlanabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu durum ile ilgili olarak verilen bir mukteza şu şekildedir;³⁴⁸

“İlgide kayıtlı dilekçenizde,Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, 20.06.2006 tarihinde yönetim kurulu kararı ile genel kurulu toplantıya çağırarak şirketinizin bilançoda yer alan gayrimenkullerin, hizmet işletmelerinin ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların mukayyet değerleri üzerindenVergi Dairesi'ninvergi kimlik numaralı mükellefine aynı sermaye olarak konulması ve bölünme sözleşmesinin görüşülmesine oy birliği ile karar verildiğini, kararın ... sayılı ... Noterliğince suret yolu ile çıkartıldığını, 20.06.2006 tarihinde Sanayi İl Müdürlüğüne bölünmenin onayı için genel kurul müracaatında bulunduğunuzu; öte yandannin de 20.06.2006 tarihinde bölünme yolu ile söz konusu gayrimenkul, mal ve hakların devralınmasına, bölünmenin kabulüne, bölünme sözleşmesinin onaylanması ve bölünme prosedürlerinin yürütülmesi için şirket temsilcilerine yetki verilmesine oy birliği ile karar verildiğini ve bu kararın 20.06.2006 tarih ... sayı ile Noterliğince tasdik edildiğini belirterek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1. maddesinin 7 fıkrasından yararlanıp yararlanamayacağınızı sormaktasınız.

21/06/2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde;” Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri 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, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak

³⁴⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2006 tarih ve 16992 sayılı muktezası

hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.” hükmü yer almakta olup, yine aynı kanunun geçici 1. maddesinin 7. fıkrasında da;” Bu Kanunun yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Kanunun yayımı tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmî bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabilirler.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 38. maddesinin birinci fıkrasının 2. bendine “Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya bu mahiyetteki bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere, devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynî sermaye olarak konulması”nın bölünme hükmünde olacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, şirketinizce 20.06.2006 tarihinde bölünme işlemine başlanmış olduğundan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 1/7 maddesinde yer alan açıklamalar doğrultusunda, söz konusu Kanun yürürlüğe girmeden önce başlanan bölünme işleminin 3 ay içerisinde sonuçlanması halinde 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 38/2 maddesi hükümlerine tabi olmanız mümkündür.”

19.4.1.2.6. Kısmi bölünmeye ilişkin olarak eski ve yeni uygulamalar arasındaki farklar;

Kitabımızın önceki bölümlerinde çeşitli vesilelerle belirtildiği üzere 2005 ve daha önceki tarihlerde gerçekleşen bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.’nın 38. maddesinin (2) numaralı bendinde, bu tarihten sonra gerçekleşecek bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ise 5520 sayılı K.V.K.’nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde düzenlenmiştir. Kısmi bölünme işlemlerine ilişkin olarak her iki düzenleme arasındaki farklar ana hatları itibariyle şunlardır;

- Eski uygulamada iştirak hisselerinin kısmi bölünme uygulamasına konu olabilmesi için herhangi bir süre ile elde bulundurulması şartı bulunmamaktaydı. Bununla birlikte yeni uygulamada iştirak hisselerinin kısmi bölünme uygulaması kapsamında vergisiz olarak devredilebilmesi için en az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde kayıtlı olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden itibaren iştirak hisselerinin kısmi bölünme suretiyle vergisiz olarak devredilebilmesi için söz konusu iştirak hisselerinin en az 730 gün süreyle işletme aktifinde kayıtlı bulunması gerekmektedir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satılmasından elde edilen ve beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kazançların %75’i kurumlar vergisinden istisnadır. Anılan istisna uygulaması

açısından kurumların 2 yıldan daha önceki bir tarihte edinmiş oldukları hisse senetlerinin sağlamış olduğu rüçhan hakkının kullanılması suretiyle edindikleri hisse senetlerinin, rüçhan hakkını sağlayan eski hisse senetleri ile aynı tarihte iktisap edildiği varsayılmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere kısmi bölünme uygulaması açısından da kurumların mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine devrettikleri ve rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilmiş bulunan hisse senetlerinin, söz konusu rüçhan hakkını sağlayan hisse senedi ile aynı tarihte iktisap edilmiş olduğu varsayılacak ve iki tam yıl süreyle elde tutulup tutulmadığı bu şekilde tespit edilecektir.

- Eski uygulamada kısmi bölünme uygulaması kapsamında devredilen gayrimenkul ve iştirak hisselerine ait borçların akıbeti ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte yeni düzenlemede söz konusu kıymetlerin devredilmesi karşılığında devralan kurumdan alınan iştirak hisselerinin bölünen kurumun ortaklarına verilmesi durumunda söz konusu iktisadi kıymetlere ilişkin borçlarında devredilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle bir nevi ortaklara verilen iştirak hisselerinin maliyeti kapsamında olan devredilen iktisadi kıymetlere ait borçlarda ilgili iktisadi kıymetler ile birlikte devredilmesi suretiyle bölünen kurumun aktifinde yer almayan iktisadi kıymetlere ilişkin borçların kurum bünyesinde kalması engellenmiştir. (1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıca üretim ve hizmet işletmelerinin kısmi bölünme kapsamında devredilmesi ve karşılığında alınan iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi durumunda bunlara ait borçlarında devredilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Söz konusu bu hususla ilgili ayrıntılı açıklamalar kitabımızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.)

19.4.1.2.7. Üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3/b) bendi uyarınca üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunlu olup, kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu nedenle kısmi bölünme uygulaması kapsamında, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Diğer taraftan üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmesinin birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir. Örneğin; sahip olduğu taşınmazda un ve yem imal eden bir şirketin, un imaline ilişkin üretim işletmesini mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koyması halinde, bu işletmeye bağlı aktif ve pasif kıymetlerin işletme bütünlüğü oluşturacak şekilde devredilmesi zorunlu olup un üretim işletmesinin bulunduğu taşınmazın, üretim işletmesi ile birlikte kısmi bölünmeye konu edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 9. maddesinde, sadece devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dahilinde devralınan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin

herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, kısmi olarak bölünen kuruma ait geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, kısmi olarak bölünen kurum faaliyetine devam ettiğinden zarar mahsubu imkanı kendisi tarafından kullanılabilir.

Öte yandan, kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur. Söz konusu kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde, bu kıymetlerin devri ise ihtiyaridir.

Kısmi bölünme uygulaması kapsamında devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesi esastır. Mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu tutar; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır. Buna karşılık bu tutarların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde şirketin toplam borcunun devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payına oranlanması suretiyle bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek kalemlerin tutarının hesaplanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Örneğin; aktif toplamı 2.000 birim olan şirketin aktif içindeki payı 500 birim olan cam üretim işletmesinin kısmi bölünme kapsamında devredilmesi ancak, mevcut kayıtlardan da bu işletme ile doğrudan ilgili nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların tutarlarının gerçek durumunun tespitinin mümkün olamaması halinde, dağıtım anahtarı %25 olarak dikkate alınacak ve buna isabet eden borç tutarı devre konu olacaktır. Bununla birlikte, kısmi bölünmede borçların da devredilmesi halinde aynı sermaye tutarının devredilen borç tutarı kadar eksik gerçekleşeceği tabiidir.

Örnek: A Kurumunun cam ve porselen üretimi yapan iki üretim işletmesi bulunmaktadır. İşletmenin mevcut bilançosu aşağıdaki gibidir.

Aktif		Pasif	
Kasa	100	Borçlar	100
Alacaklar	130	Sermaye	300
Devreden KDV	20	Yedekler	150
Cam İşletmesi	100	Geçmiş Yıl Zararları	(50)
- Makine 20			
- Taşınmaz 50			
- Hammadde 30			
Porselen İşletmesi	150		
- Makine 50			
- Taşınmaz 80			
-Hammadde 20			
AKTİF TOPLAMI	500	PASİF TOPLAMI	500

(A) Kurumu, cam işletmesini kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak (B) Kurumuna aynı sermaye olarak devretmek istemektedir.

a. İşletme kayıtlarından borç toplamının 50 biriminin, kasa ve alacaklardan da 20'şer birimin cam işletmesi ile doğrudan ilgili olduğunun belirlenebilmesi durumunda, cam işletmesinin kısmi bölünme suretiyle devredilmesi sonucunda $[(100+20+20)-50]=90$ birim aynı sermaye konulmuş olacaktır.

Kısmi bölünme sonrası (A) Kurumunun bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Aktif		Pasif	
Kasa	80	Borçlar	50
Alacaklar	110	Sermaye	300
Devreden KDV	20	Yedekler	150
İştirakler	90	Geçmiş Yıl Zararları	(50)
Porselen İşletmesi	150		
- Makine 50			
- Taşınmaz 80			
-Hammadde 20			
AKTİF TOPLAMI	450	PASİF TOPLAMI	450

b. İşletme kayıtlarından nakit ve alacaklar ile borç toplamının ne kadarının cam işletmesi ile ilgili olduğunun belirlenememesi durumunda, cam işletmesinin aktif toplamı içerisindeki %20'lik payı dikkate alınacak ve buna ilişkin $(100 \times \%20 =)$ 20 birim nakit, $(130 \times \%20 =)$ 26 birim alacak ile $(100 \times \%20 =)$ 20 birim borç tutarı devre konu olacaktır. Bu durumda $(100+20+26-20=)$ 126 birim aynı sermaye konulmuş olacaktır.

c. Kurum, cam işletmesine ait taşınmaz ve hammaddenin tamamı ile makinelerin 10 birimlik kısmını devretmek istemektedir. Kısmi bölünmede, üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir. Bu nedenle, cam işletmesini devrederken cam işletmesine ait makine, taşınmaz ve hammadde kalemlerinin tamamının devredilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekeceği belirtilmiştir. Bu hususla ilgili olarak anılan tebliğde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek: Bir üretim ve bir de hizmet işletmesi bulunan Kurum (A), aktifinde kayıtlı değeri 100 birim olan üretim işletmesi ile bu işletmeyle ilgili 100 birimlik borcunu kayıtlı değeri üzerinden kısmi bölünme suretiyle Kurum (B)'ye aynı sermaye olarak koymuştur. Devre konu üretim işletmesinin gerçek değeri 1.000 birim olup karşılığında gerçek değeri 900 birimlik iştirak hissesi alınmış olması söz konusu iştirak hisselerinin Kurum (A)'nın aktifine bu değer üzerinden kaydedilmesini gerektirecektir. Söz konusu iştirak hisseleri kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek, elden çıkartılması halinde kâr realize edilmiş olacaktır.

Kısmi bölünme öncesi durum:

Kurum (A)				Kurum (B)			
Kasa		Sermaye		Kasa	30	Sermaye	50
100		150					
Hiz.İşl.	50	Borç	100	Alıcılar	20		
Üretim İşl.	100						

Kısmi bölünme sonrası durum:

Kurum (A)				Kurum (B)			
Kasa		Sermaye		Kasa		Sermaye	
100		150		30		50	
Hiz.İşl.	50			Alıcılar		Borç	100
				20			
İştirakler				Üretim İşl.			
0,01				100			

Söz konusu kısmi bölünme işlemi sonucu Kurum (B)'ye pozitif değerli bir aynı sermaye konulmaması nedeniyle Kurum (A)'nın devrettiği üretim işletmesinin rayiç değerinden kaynaklanan iştirak hisselerinin iz bedeli ile bilançoda takip edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, devre konu net değer negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

Örnek: Kurum (A)'nın, aktifinde kayıtlı değeri 50 birim, gerçek değeri 500 birim olan hizmet işletmesini devrettiğini ve 100 birimlik borcun hizmet işletmesi ile ilgili olduğu varsayıldığında ise kısmi bölünme öncesi ve sonrasındaki durum aşağıdaki gibi olacaktır.

Kısmi bölünme öncesi durum:

Kurum (A)				Kurum (B)			
Kasa		Sermaye		Kasa	30	Sermaye	50
100		150					
Hiz.İşl.	50	Borç	100	Alıcılar	20		
Üretim İşl.	100						

Kısmi bölünme sonrası durum:

Kurum (A)				Kurum (B)			
Kasa		Sermaye		Kasa		Sermaye	
100		150		30		50	
Ürt.İşl.		Geçici Hsp.		Alıcılar		Borç	100

100	50	20	
İştirakler		Hizmet	İşl.
0,01		50	
		Geçici	Hsp.
		50	

Söz konusu kısmi bölünme işlemi sonucu Kurum (B)'ye pozitif değerli bir aynı sermaye konulmaması nedeniyle Kurum (A)'nın devrettiği hizmet işletmesinin rayiç değerinden kaynaklanan iştirak hisselerinin iz bedeli ile Kurum (A)'nın bilançosunda takip edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, devre konu net değer negatif olması nedeniyle de bu fark gerek Kurum (A)'nın gerekse Kurum (B)'nin bilançosunda geçici bir hesaba izlenecektir. Kurum (A)'nın kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek söz konusu iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

Kurum (A)'nın hizmet işletmesinin devir kaydı aşağıdaki gibidir.

-----/-----	
Borçlar H.	100
İştirakler H. (Kurum B)	0,001
	Hizmet İşletmesi 50
	Geçici Hesap 50,01
-----/-----	

Kayıtlarda iz bedeliyle takip edilen iştirak hisselerinin satış kaydı ise aşağıdaki gibidir.

-----/-----	
Kasa H.	400
Geçici Hesap	50,01
	İştirakler H. 0,001 (Kurum B)
	Menkul Kıymet Satış Kârları 450
-----/-----	

Aynı sermaye konulması sonucu elde edilen söz konusu iştirak hisselerinin Kurum (A)'nın ortaklarına verilmesi halinde de pasifte oluşan geçici hesabın vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılarak kapatılması gerekecektir.

Kısmi bölünme sonucu elde edilen iştirak hisselerinin Kurum (A)'nın ortaklarına verilmesi durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----/-----	
Geçici Hesap	50,01
	İştirakler H. 0,001 (Kurum B)
	Dönem K/Z 50

19.4.1.2.8. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Bu husus ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan örnek şu şekildedir;

Örneğin; sermayesi 1.000.000 TL olan ve aktifinde 200.000 TL ve 800.000 TL'lik iki adet taşınmazı bulunan (Z) Ltd. Şti.'nin %60 hissesi Ortak (A)'ya, % 20 hissesi Ortak (B)'ye, %10 hissesi Ortak (C)'ye ve %10 hissesi de Ortak (D)'ye ait bulunmaktadır. (Şirketin aktifinde yer alan taşınmazların cari değerlerinin de aynı olduğu varsayılmıştır.)

(Z) Ltd. Şti.'nin tasfiyesiz infisah etmek suretiyle bölünmesi sonucu; 200.000 TL'lik taşınmazı aynı sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'den alınan iştirak hisselerinin tamamı Ortak (B)'ye verilmiştir. 800.000 TL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin iştirak hisselerinin %75'i Ortak (A)'ya, %12,5'u Ortak (C)'ye ve %12,5'u da Ortak (D)'ye verilmiştir.

Bölünen (Z) Ltd. Şti.'nin ortaklarına verilen devralan şirketlerin hisseleri, ortakların bölünen (Z) Ltd. Şti.'deki hisselerine isabet eden değerle orantılı dağıtılmış ve ortakların servet değerlerinde bir artış meydana gelmemiştir. Bu çerçevede, söz konusu bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Anılan örnekte;

- 200.000 TL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'den alınan iştirak hisselerinin tamamının Ortak (A)'ya verilmiş olması ve/veya

- 800.000 TL'lik taşınmazın aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin hisselerinin %50'sinin Ortak (A)'ya, %45'inin Ortak (C)'ye ve %5'inin de Ortak (D)'ye verilmiş olması halinde,

bölünen (Z) Ltd. Şti.'nin ortaklarına verilen devralan şirketlerin hisseleri, ortakların bölünen (Z) Ltd. Şti.'deki hisselerine isabet eden değerle orantılı dağıtılmadığından, söz konusu bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, devir ve bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye

paylarının ortaklara verilmesinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya değer artış kazancı açısından tenkit edilebileceği tabiidir.

19.4.1.3. Hisse Değişimi

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 4684 sayılı Kanunla değişik 38. maddesinin (3) numaralı bendinde "hisse değişimi", tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini bu şirketin yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi olarak tanımlanmıştır. Ancak 5520 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5422 sayılı K.V.K. yürürlükten kaldırılarak hisse değişimi işlemlerine ilişkin usul ve esaslar mezkur Kanunun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) bendinde düzenlenmiş olup, anılan bent metni şu şekildedir;

c) Hisse değişimi: 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, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

Anılan bent metninden de anlaşılacağı üzere eski sistemde olduğu gibi 01.01.2006 tarihinden itibaren de tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini bu şirketin yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi hükmünde olacaktır.

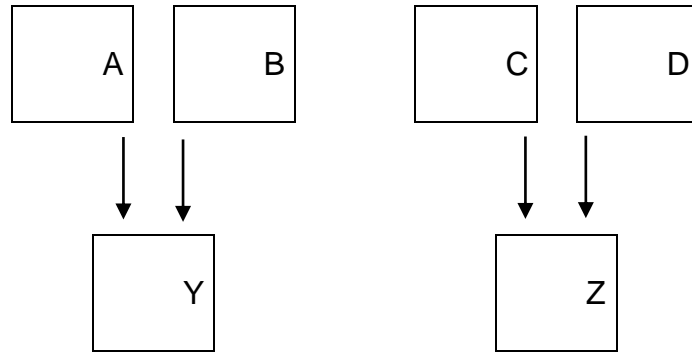
Hisse değişimi uygulaması açısından hisseleri devralacak kurumun tam mükellefiyeti haiz sermaye şirketi olması gerekirken hisseleri devralınacak kurumun mükellefiyet türü ile ilgili olarak bent metninde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak dar mükellefiyeti haiz sermaye şirketleri hisselerinin de anılan uygulama kapsamında devralınması mümkündür.

Bu kapsamda olmak üzere yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

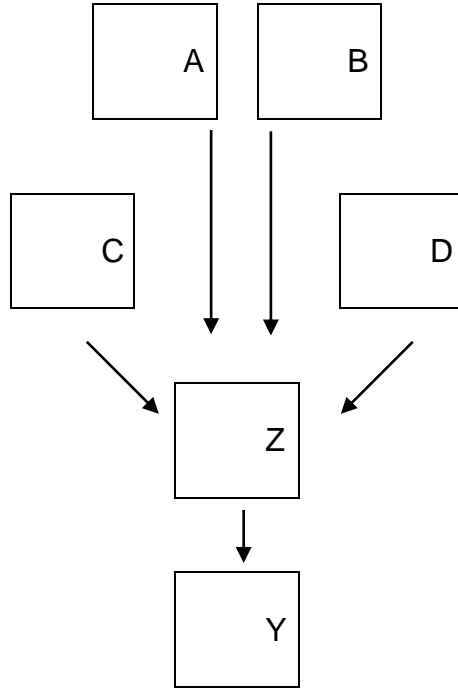
- Devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- Devralan kurumun tam mükellef olması,
- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması,
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi,

gerekmektedir.

Örnek: Hisse değişiminden önce:



Hisse değişiminden sonra:



(Y) Şirketinin ortakları olan (A) ve (B), bu şirketteki ortaklık paylarını (Z) Şirketine bu şirketin hisse senetleri karşılığında devretmektedir. Bunun karşılığında (A) ve (B), (Z) şirketinin iştirak hisselerini alarak (C) ve (D) ile birlikte (Z) Şirketinin ortağı haline gelmektedir.

Yukarıdaki örnekte, (A) ve (B)'nin (Y) şirketindeki ortaklık paylarının tamamını (Z) Şirketine devrettikleri varsayılmıştır. Aynı işlemin, (Y) Şirketinin yönetim ve hisse çoğunluğu elde edilecek şekilde gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Bu durumda, (Z) Şirketinin devraldığı (Y) Şirketi hisseleri karşılığında, sermaye artırımını yapması gerekecektir. Artırdığı sermayeyi temsil eden hisse senetleri ise (Y) Şirketinin ortakları olan (A) ve (B)'ye verilecektir.

Öte yandan anılan bentte hisseleri devralan şirketin devraldığı şirketin ortaklarına kendi şirketini temsil eden iştirak hisselerini vermesinin hisse değişimi mahiyetinde olduğu hüküm altına alınmış, devralınacak sermaye payları için hisse deyimi kullanılmakla beraber, karşılığı için “iştirak hissesi” deyimine yer verilmiştir. Buna göre hissesi devralınacak sermaye şirketinin anonim şirket olması gerekmektedir. Hisseyi devralacak sermaye şirketinin ise anonim şirket dışında sermaye şirketi olabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber, hisse değişiminin esas itibarıyla anonim şirket statüsündeki sermaye şirketleri arasında gerçekleşecek işlem olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır.³⁴⁹

Hükmün esası bakımından hisse değişiminin kurumlar arası birleşme veya bölünme işlemi çerçevesindeki devirle gerçekleşeceği anlaşılmaktadır. (A) A.Ş.’nin, (B) A.Ş.’nin bilançosunda yer alan %60 oranındaki sermaye payının (C) A.Ş.’ne devredildiği durumda hisse senedi çoğunluğu ve yönetim (C) A.Ş.’ne geçmiş olacaktır. (C) A.Ş. devraldığı hisse senedi karşılığında sermaye artırımını yapacak (B) A.Ş.’ne bu hisse senetlerini verecektir. Hisse senetleri devrinin (B) A.Ş. şirketinde kayıtlı olan değer üzerinden yapılması gerekmektedir. Değiştirme biriminin tespitinde gene, cari değerlerin esas alınması gerekmektedir. (A) A.Ş.’nin %60 oranındaki hisselerin (çoğunluğun elde edilmesini sağlayacak orandaki hisse) tek bir şirket yerine birden fazla şirketten devir alınmasının da mümkün olması gerekir. Bu takdirde zamanlama özel önem taşıyan unsur olarak ortaya çıkabilir. %40 oranındaki hisselerin (B) A.Ş.’nden intikal etmesinden örneğin bir ay sonra %20 oranında hisselerin (D) A.Ş.’nden intikal etmesi halinde, hisse çoğunluğunun 19. madde kapsamında devralınmış sayılıp sayılmayacağı sorun olarak ortaya çıkabilir.³⁵⁰

19.5. KOBİ BİRLEŞMELERİ³⁵¹

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 5. madde ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.³⁵²

Bakanlar Kurulunun, bu maddeden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını, % 75’e kadar indirimli uygulamaya yetkili olduğu maddede belirtilmiştir. Söz konusu yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu **13.8.2009 tarihli ve 2009/15386 sayılı Kararname ile** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi uyarınca 31.12.2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılacak birleşmelerde,

³⁴⁹ “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Eylül/2006, Ankara, S: 592 (Föy Volant)

³⁵⁰ “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Eylül/2006, Ankara, S: 593 (Föy Volant)

³⁵¹ KOBİ Birleşmelerine ilişkin özel düzenleme 5904 sayılı Kanun ile KVK’ya eklenen geçici 5. madde ile yapılmıştır. Anılan madde düzenlemesi, 31.12.2009 tarihine kadar yapılacak birleşmelerde geçerli olacaktır. Kitabımızın bu baskısında bilgi mahiyetinde açıklamalara yer verilmiştir.

³⁵² Kitabımızın bu bölümünün hazırlanmasında, şu makaleden faydalanılmıştır.

GÖKMEN, Selahattin; KOBİ Birleşmelerine Sağlanan Vergi Teşviği Uygulaması Ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:245, Kasım 2009, Sayfa:69.

a) Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında,

b) Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında

kurumlar vergisi alınması yönünde karar vermiştir.

Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak 4 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde de açıklamalar yapılmıştır.³⁵³

19.5.1. KOBİ Birleşmesinde Sağlanan Teşvik

Yapılan yasal düzenleme ile Kurumlar Vergisi Yasası'nın Geçici 5 inci maddesinde belirtilen kapsamda gerçekleştirilen birleşme işlemlerinde;

- Birleşme işlemi sebebiyle doğan kazançta kurumlar vergisi istisnası,

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlarına, ve

-Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanma olanağı

tanınmaktadır.

19.5.2. Kimler Vergisiz Birleşmeden Yararlanacak

Bu yeni düzenlemeden sadece küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler) yararlanabilecektir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) tanımına yer verilmiştir.

Maddeye göre, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ);

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulan,

- 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ilâ 250 işçi çalıştıran,

- 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL'yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olan

ticari işletmeleri ifade etmektedir.

³⁵³ 13.08.2009 tarih ve 27318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Geçici 5 inci maddenin 9 uncu fıkrasında ise KOBİ kapsamına giren Gelir Vergisi mükelleflerinin de, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde aranan şartları (değerleme hükümleri hariç) sağlamaları kaydıyla, bu madde hükümlerinden yararlanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Gelir Vergisi mükellefi olan ferdi işletmeler, kolektif ve adi komandit şirketler de tüm aktif ve pasifleri ile bir sermaye şirketine devrolunmaları koşulu ile bu teşvikten yararlanmaları mümkündür.

Buna göre

-Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş Anonim, Limited ya da Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket statüsünde olan kurumlar vergisi mükellefi ve Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde aranan şartları sağlayan ferdi, kolektif ve adi komandit şirket statüsündeki gelir vergisi mükellefi olan,

-2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre en az 10, en fazla 250 işçi çalıştırdığını beyan etmiş olan,

-2008 yılı net satışları ya da aktif toplamı 25 Milyon TL'den az olan

işletmeler yararlanabilecektir. Burada önemli olan husus yukarıda sayılı olan üç şartın birlikte gerçekleşiyor olmasıdır. Herhangi bir şart gerçekleşmiyorsa yasa kapsamında yer alan düzenlemeden yararlanabilme olanağı bulunmamaktadır.

Bu tanım çerçevesinde, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10'dan az veya 250'den fazla işçi çalıştıran işletmeler anılan madde çerçevesinde KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir. Aynı şekilde, en az 10, en fazla 250 işçi çalıştırmasına rağmen 1.1.2009 tarihinden sonra kurulan işletmeler de geçici 5 inci madde kapsamında KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir. Kanun 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesine rağmen **1.1.2009 tarihinden sonra kurulan KOBİ niteliğindeki işletmeler kanun maddesinde yer alan hükümlere sahip olarak birleşmeler dahi bu vergi teşvikinden yararlanamayacaklardır.** 31.12.2008 tarihi itibarıyla çalıştırdığı işçi sayısı bakımından KOBİ niteliğine sahip bir işletme 01.01.2009 tarihinden itibaren bu şarta sahip olmasa bile kanun düzenlemesinden yararlanıyor iken, kanunun yürürlükte olduğu tarih itibarıyla KOBİ tanımı için getirilmiş olan şartları taşıyan işletmelerin kanun düzenlemesinden yararlanamamaları çelişki yaratmaktadır. Bu ise vergi adaleti ve eşitliğine uygun değildir. Sermayenin birleşmesini ve büyümesini teşvik eden bir düzenlemenin bu şekilde kısıtlayıcı bir hükme sahip olmaması gerekirdi Amacı KOBİ birleşmelerini teşvik eden bu yasal düzenlemede; birleşecek olan KOBİ'lerin birleşme tarihi itibarıyla kanun maddesinde yer alan şartları taşımalarının istenmesi düzenlemenin ruhuna daha yakın olacaktır.

19.5.3. KOBİ'lerde Birleşme Tanımı

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde "Birleşme" tanımına yer verilmiştir.

Birleşme: Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesi uyarınca birleşerek yeni bir anonim şirket oluşturmaları

ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve anonim şirket statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 7 inci maddede ise; Kanunun geçici 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendindeki anonim şirket ifadelerinin, 31.12.2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılan birleşmelerde sermaye şirketi olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

KOBİ birleşmeleri için getirilmiş olan geçici 5 inci maddede 31.12.2009 tarihine kadar birleşmelerin vergi teşvikinden yararlanacağı hüküm altına alınmış iken geçici 7 inci maddedeki **“anonim şirket ifadelerinin, 31.12.2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılan birleşmelerde sermaye şirketi olarak dikkate alınacağı”** hükmünün konuluş amacı anlaşılammaktadır. Böyle bir düzenlemenin tek açıklaması geçici 5 inci maddede KOBİ birleşmelerine getirilmiş olan vergi teşvikinin süreli değil devamlı bir düzenleme olabileceği ve 31.12.2009 tarihinde bu maddenin süresinin uzatılacağı olabilir. Aynı süreler içinde geçerli olan kanun maddelerinde, anonim şirket ve sermaye şirketi terimlerinin aynı süre için birbiri yerine kullanılmasının başka bir açıklaması olamaz.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda kanun maddesine göre birleşmeden bahsedebilmek için,

- Birleşen (devralınan ve devralanlar dahil) şirketlerin KOBİ niteliğindeki gelir veya kurumlar vergisi mükellefi işletmeler olması,

- Birleşme neticesinde bir sermaye şirketinin kurulmuş olması veya devralan şirketin bir sermaye şirketi olması

gerekmektedir. Ancak, birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme işleminden sonra KOBİ şartlarını taşıyıp taşımadığının bir önemi bulunmamaktadır.

Bu kapsamda yapılan birleşmelerin Kanunun 19 uncu maddesi çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerle ilgisi bulunmamaktadır.

19.5.4. Birleşmede Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması

Kanuna eklenen geçici 5 inci madde ile KOBİ olarak tanımlanan işletmelerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

KOBİ tanımı kapsamındaki işletmelerin geçici 5 inci maddeye göre 31.12.2009 tarihine kadar yaptıkları birleşmelerde;

- Birleşilen kurum tarafından münfesih kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,

- Birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,

- Birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhünameyle taahhüt etmesi,

- Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması

şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Söz konusu istisna kazançlar, kurum kazancına dahil edildikten sonra yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde ilgili satıra yazılmak suretiyle beyan edilecektir.

Münfesi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ise bu istisna kapsamında bulunmamaktadır.

19.5.5. Birleşmede İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Uygulamada Gelir Vergisi Mükellefi İşletmeler Açısından Karşılaşılan Sorun

Kanunun geçici 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında, KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına yer verilmiştir.

Buna göre,

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar,

- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar

anılan geçici maddenin onbirinci fıkrasına göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle vergilendirilecektir.

Maddenin onbirinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna, KOBİ birleşmelerinden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını % 75'ine kadar indirimli uygulatma hususunda yetki verilmiş olup söz konusu yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu 13.8.2009 tarihli ve 2009/15386 sayılı Kararname ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi uyarınca 31.12.2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılacak birleşmelerde,

a) Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında,

b) Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında

kurumlar vergisi alınması yönünde karar vermiştir.

Örnek: 12.09.2009 tarihinde KOBİ niteliğindeki (X) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (Y) Ltd. Şti.'ne geçici 5 inci madde uyarınca devrolunmuştur.

- (X) Ltd. Şti.'nin birleşme işleminden doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından,

- (X) Ltd. Şti.'nin 01.01.2009-12.09.2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan kazançları indirimli kurumlar vergisi olan % 5'den,

- (Y) Ltd. Şti.'nin 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 ve 01.01.2011-31.12.2011 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisi olan % 5'den

yararlanabilecektir.

Birleşme işleminin gelir vergisi mükellefi KOBİ ile kurumlar vergisi mükellefi KOBİ arasında olması halinde infisah eden işletmeler açısından kanun maddesinin getirmiş olduğu vergi teşvikinin uygulanmasında eşitsizlik ortaya çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddenin ikinci fıkrasına göre, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazancına kanun maddesinin onbirinci fıkrasında belirtilen indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı belirtilmiştir. Onbirinci fıkroda ise geçici 5 inci maddeden yararlanan işletmeler için **kurumlar vergisi oranının % 75'e** kadar indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu belirtilmiş ve Bakanlar Kurulunca bu işlemlerde kurumlar vergisinin % 5 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır.

Geçici 5 inci maddenin dokuzuncu fıkrasında ise KOBİ tanımı kapsamına giren gelir vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde aranan şartları (değerleme hükümleri hariç) sağlamaları kaydıyla, bu madde hükümlerinden yararlanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla gelir vergisi mükellefi KOBİ'ler de bu kanun kapsamında birleşebileceklerdir. **Ancak bu kanun kapsamında birleşme esnasında gelir vergisi mükellefi KOBİ işletmesinin birleşme tarihi itibarıyla sona eren hesap döneminin kazancına kanun maddesinin sağlamış olduğu indirimli verginin uygulaması mümkün değildir.** Yukarıda da ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere kanun maddesinin ikinci ve onbirinci fıkrasında belirtilen indirimli kurumlar vergisi oranı infisah eden kurumlar vergisi mükellefi KOBİ işletmeleri için geçerlidir. Kanun maddesi düzenlenir iken gelir vergisi mükellefi KOBİ işletmelerine birleşme halinde kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş iken, kurumlar vergisi mükellefi KOBİ işletmesine sağlanmış olan indirimli kurumlar vergisi gelir vergisi mükellefi KOBİ işletmesine sağlanmamıştır. Bu durum ise aynı kanun maddesinde birleşmeyi teşvik amacıyla aynı şartlara sahip KOBİ işletmelerinin aynı haklara sahip olmaması sonucunu doğurmaktadır.

Kanun koyucu kanun maddesinin dokuzuncu fıkrasında gelir vergisi mükellefi KOBİ işletmesi için aynı hakların söz konusu olduğunu belirtirken onbirinci fıkrada indirimli vergi uygulamasının kurumlar vergisi mükellefi KOBİ işletmeleri için olduğunu hüküm altına almıştır. Kanun düzenlemesinde bu şekilde bir farklılığın ortaya çıkmasının sebebi; kanımızca kanun düzenlenir iken birleşmenin sadece kurumlar vergisi mükellefi KOBİ işletmeleri açısından dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Geçici 5 inci maddeye baktığımızda; düzenlemeden gelir vergisi mükellefi KOBİ işletmelerinin de yararlanacağı belirtilmesine rağmen, kanun maddesindeki birleşme uygulamasına ilişkin açıklamaların tamamında KOBİ işletmesinden “mükellef kurum” şeklinde bahsedilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefi KOBİ işletmesi ile gelir vergisi mükellefi KOBİ işletmesi arasında kanun uygulamasında ortaya çıkan sorunu aşağıdaki örnek ile açıklayabiliriz.

Örnek: 22.09.2009 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) ferdi işletmesi ile., KOBİ niteliğindeki (B) Ltd. Şti. ile geçici 5 inci madde uyarınca (C) A.Ş. altında birleşmiştir. Birleşmenin gerçekleştiği tarih itibarıyla (A) ferdi işletmesinin kıst dönem kazancı 200.000 TL, (B) Ltd. Şti.’nin kıst dönem kazancı 300.000 TL dir.

- (A) ferdi işletmesinin ve (B) Ltd. Şti.’nin birleşme işleminden doğan kazançları gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanacak,

- (B) Ltd. Şti.’nin 01.01.2009-22.09.2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan 300.000 TL kazancı indirimli kurumlar vergisi olan % 5 ile vergilendirilecek ,

- (C) A.Ş.’nin 22.09.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 ve 01.01.2011-31.12.2011 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisi olan % 5 ile vergilendirilecektir.

Gelir vergisi mükellefi (A) ferdi işletmesinin birleşmenin gerçekleştiği tarihe kadar olan kıst dönem kazancı olan 200.000 TL, geçici 5 inci maddenin onbirinci fıkrası gereği, indirimli kurumlar vergisi oranı olan % 5 oranından yararlanamayacak ve normal gelir vergisi oranları üzerinden vergilendirilecektir. Aynı kanun hükümleri gereği birleşme gerçekleştiren iki KOBİ işletmesinden birinin kazancı % 5 ile vergilendirilirken diğerinin kazancı gelir vergisi kanununun 103 üncü maddesindeki normal gelir vergisi tarifesi üzerinden (% 15 ila % 35 oranından) vergilendirilecektir.

19.5.6. Vergisiz Birleşme Teşvikinden Yararlanma Şartları Nelerdir

19.5.6.1. Birleşme Kapsamında Kıymetlerin Devri Gerekir

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi uyarınca yapılacak KOBİ birleşmelerinde, münfesih kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekmektedir.

Kanun maddesinde yer alan sabit kıymet ifadesinden, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkullerle anılan Kanunun 269 uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri sabit kıymet olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, birleşen münfesi kurumun aktifinde görünen birleşme tarihindeki sabit kıymetler, rayiç bedelle³⁵⁴ birleşilen kuruma devredilecektir. Münfesi kurumun sabit kıymetler dışındaki diğer kıymetleri ise Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle birleşilen kuruma devredilecektir.

Kanunun geçici 5 inci maddesi uyarınca yapılacak KOBİ birleşmelerini Kanunun 19 uncu maddesi çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerden ayıran farklılık sabit kıymetlerin değerlemesindedir. Geçici 5 inci maddesi uyarınca yapılacak birleşmelerde sabit kıymetler rayiç bedelleri üzerinden devredilirken 19 uncu maddesi çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerde ise sabit kıymetler defter değeri üzerinden devredilmektedir.

19.5.6.2. Birleşmeden Doğan Kazancın Sermayeye İlavesi Gerekir

KOBİ birleşmelerinde münfesi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi işletmelerden doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerekmekte olup sermayeye eklenecek kazanç tutarı, birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

19.5.6.3. Birleşen ve Birleşilen Kurumlar Arasındaki Külli Halefiyet Şartı

KOBİ birleşmelerinde, birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesi kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhünameyle taahhüt etmesi gerekmektedir.

Buna göre, birleşilen kurum birleşen kurumun külli halefi haline gelmektedir. İster tahakkuk etmiş olsun isterse daha sonraki tarihlerde doğacak olsun birleşen kurumun bütün vergi borçlarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır.

19.5.6.4. İstihdam Şartı

KOBİ birleşmelerinde, birleşme işlemi sonrasında birleşilen kurumda, üç yıl süreyle aylık ortalama bazda, birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirimlerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması gerekmektedir.

Örnek: (X) işletmesi 2008 Aralık ayında vermiş olduğu sigorta bildirimine göre 15 işçi çalıştırmaktadır. Söz konusu şirket 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildiriminde ise 8 işçi çalıştırmaktadır. Şirketin KOBİ tanımına

³⁵⁴ Vergi Usul Kanununun mükerrer 266. maddesine göre rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım bedelidir.

ilişkin diğer koşulları sağladığı varsayılmıştır. Şirket, KOBİ niteliğindeki, 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgesine göre 30 işçi çalıştıran (Y) A.Ş.'ye 21.09.2009 tarihinde geçici 5 inci madde çerçevesinde devrolunmuştur.

Buna göre, birleşilen kurumun, bu tarihten itibaren üç hesap dönemi boyunca (31.12.2011 tarihine kadar) her ay itibarıyla 38 işçi istihdam şartını yerine getirmesi gerekecektir.

Örnek: (A) işletmesi 2008 Aralık ayında vermiş olduğu sigorta bildirgesine göre 12 işçi çalıştırmaktadır. Söz konusu şirket 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgesinde ise 4 işçi çalıştırmaktadır. Şirketin KOBİ tanımına ilişkin diğer koşulları sağladığı varsayılmıştır. Şirket, KOBİ niteliğindeki, 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgesine göre (31.12.2008 tarihi itibarıyla 29 işçi) 5 işçi çalıştıran (A) işletmesine 15.09.2009 tarihinde geçici 5 inci madde çerçevesinde devrolunmuştur. Görüldüğü üzere, 31.12.2008 tarihi itibarıyla KOBİ şartına sahip iki işletmede 1.04.2009 tarihinden önceki dönemde KOBİ şartını kaybetmelerin rağmen birleşilen kurum, birleşme tarihinden itibaren üç hesap dönemi boyunca her ay itibarıyla (4+5=) 9 işçi istihdam şartını yerine getirmesi gerekecektir.

Bu süre zarfında herhangi bir ayda bahse konu istihdam şartının sağlanamaması halinde, birleşmeden dolayı istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır. İzleyen aylarda istihdam şartı yeniden sağlansa dahi geçici 5 inci maddede yer alan teşviklerden yararlanılamayacaktır.

Dolayısıyla, istihdam şartı ile birlikte geçici 5 inci maddenin birinci fıkrasında yer alan diğer şartların da yerine getirilmesi halinde istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olup şartların ihlali halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, genel hükümlere göre birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

19.5.6.5. Birleşilen Kurumun Uyması Gereken Şartlar

Geçici 5 inci maddenin dördüncü fıkrasına göre, birleşilen kurumun; birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar;

- Kanununun 18 inci ve 19 uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması,

- Tasfiye edilmemesi,

- Sermaye azaltımında bulunmaması

gerekmektedir. 31.12.2009 tarihine kadar KOBİ'lerin kendi aralarında yapacakları birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri bu şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

Bu şartlara uyulmaması durumunda, birleşmeden dolayı istisna uygulaması nedeniyle veya indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk

ettirilmeyen vergiler, ceza uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

Örnek: 29.09.2009 tarihinde birleşmeyi gerçekleştiren (A) A.Ş.'nin indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı üç hesap döneminin sonu olan 31.12.2011 tarihini takip eden üçüncü yılın sonu olan 31.12.2014 tarihine kadar yukarıda belirtilen işlemleri yapmaması gerekmektedir.

19.5.6.6. Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci madde uyarınca gerçekleştirilecek KOBİ birleşmelerinde, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle sadece faaliyetten doğan zararların mahsubuna izin verilmektedir. Dolayısıyla, KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde, bu zararların birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesine imkan bulunmamaktadır.

Buna göre, KOBİ birleşmelerinde,

- Birleşen ve birleşilen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanunî süresinde vermiş olmaları,
- Birleşen kurumun faaliyetine birleşmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

şartlarıyla, birleşme nedeniyle infisah eden kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen faaliyet zararları, birleşilen kurum tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek : KOBİ niteliğindeki (K) Ltd. Şti.'nin, KOBİ niteliğindeki mevcut (L) A.Ş.'ye Kanunun geçici 5 inci maddesi çerçevesinde devrolunması halinde, münfesi limited şirketin devreden faaliyet zararları, bu şirketin birleşme tarihi itibarıyla tespit edilmiş öz sermayesini geçmemek şartıyla (L) A.Ş. tarafından Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla mahsup edilebilecektir.

Örnek : (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti. unvanlı KOBİ niteliğindeki iki kurum, yeni kurulacak (C) A.Ş. bünyesinde geçici 5 inci madde çerçevesinde birleşeceklerdir. (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti.'nin birleşme tarihindeki öz sermaye tutarları ile faaliyet kâr.zarar durumları aşağıdaki gibidir:

<u>(A) Ltd. Şti.</u>		<u>(B) Ltd. Şti.</u>	
Öz sermaye:	10.000. TL	Öz sermaye:	50.000. TL
Faaliyet zararı:	15.000. TL	Faaliyet zararı:	30.000. TL
Birleşme zararı:	10.000. TL	Birleşme kârı:	20.000. TL

- (A) Ltd. Şti.'nin faaliyet sonuçlarının konsolide edilmesi sonucu birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekildedir:

Ticari Bilanço Zararı	(25.000)
Birleşme Kazancı İstisnası	(0)
Cari Dönem Zararı	(25.000)

Söz konusu şirketin 25.000. TL'lik bu zararının 10.000. TL'si birleşme nedeniyle ortaya çıktığından, bu tutarın (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca, 15.000.- TL'lik faaliyet zararının ise sadece öz sermaye tutarını aşmayan 10.000.- TL'si (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilecektir.

- (B) Ltd. Şti.'nin faaliyet sonuçlarının konsolide edilmesi sonucu birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekildedir:

Ticari Bilanço Zararı	(10.000)
Birleşme Kazancı İstisnası	(20.000)
Cari Dönem Zararı	(30.000)

Bu durumda, 30.000. TL'lik zararın tamamı söz konusu şirketin öz sermaye tutarını aşmadığından (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilecektir.

19.5.6.7. Amortisman Uygulaması

KOBİ birleşmelerinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için, birleşilen kurumda yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir tarihindeki rayiç değerleri değil faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle müfeseh kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılabilir. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumda amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumda kalan süre itibarıyla amortisman uygulaması yapılabilecektir.

Örnek: Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin birleşen kurumdaki kayıtlı değerinin 20.000. TL, faydalı ömrünün 5 yıl, birikmiş amortisman tutarının 8.000. TL (Normal amortisman usulüne göre) ve birleşme işlemindeki rayiç bedelinin 24.000. TL olduğunun varsayılması halinde, bu kıymet birleşilen şirkete 24.000. TL üzerinden bir değerle devredilmiş olsa dahi birleşilen kurumda kalan 3 yıllık faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle defter değeri olan 20.000. TL'den kalan toplam 12.000. TL üzerinden amortisman uygulamasına konu olabilecektir.

19.5.6.8. Taşınmaz Ve İştirak Satış Kazancı İstisnası Uygulaması

Kanunun geçici 5 inci maddesinin sekizinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde, birleşme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemleri içinde satışı halinde, ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünün uygulanması mümkün değildir.

19.5.6.9. Birleşilen Kurumda Devralınan Varlıkların Satışı Nedeniyle Doğan Zararlar İndirim Konusu Yapılamaz

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesinin yedinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde birleşilen kurum tarafından birleşme işlemi nedeniyle devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zararlar, bu kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmayacaktır.

Örnek: 29.09.2009 tarihi itibarıyla birleşme sonucu defter kayıtlarına 12.000 TL'den kaydedilen ve birikmiş amortisman tutarı 3.000 TL olan bir makine 10.10.2009 tarihinde 7.000 TL'den satılması halinde, bu satıştan doğan $(12.000 - (3.000 + 7.000)) = 2.000$ TL zarar kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecektir.

19.5.6.10. Sadece Teşviklerden Yararlanmak Amacıyla Yapılan Birleşmelerde Durum

5904 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünde, 31.12.2009 tarihine kadar uygulanacak KOBİ birleşmelerinde, birleşen veya birleşilen şirketlere anılan Kanunun 13 üncü maddesine göre ilişkili kişi sayılanlar tarafından istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin bulunması halinde, geçici 5 inci maddedeki teşviklerden yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

KOBİ birleşmelerine tanınan teşvikin amacı, KOBİ'lerin mali yapılarının güçlendirilmesi, ölçek verimliliğinin sağlanması, rekabet ortamına uyum kapasitelerinin geliştirilmesi, istihdam düzeylerinin artırılmasıdır. Bu amaçlar dışında, kurumlarda Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinde Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre ilişkili kişi kabul edilenler tarafından birleşen ve birleşilen şirketlere, yüksek katma değeri ve kârlılığı bulunan faaliyetlerin ya da istihdamın kaydırılarak sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan benzeri işlemlerin bulunması halinde, anılan madde kapsamındaki teşviklerden yararlanılamayacaktır. Sayılan işlemler veya benzerleri gibi sadece teşvikten yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin, birleşen kurumlarda birleşme tarihinden önce veya sonra yapılması arasında fark bulunmamaktadır. Ayrıca, bu tür kötüye kullanım hallerinde, hem birleşen hem de birleşilen kurumların Kanunun geçici 5 inci maddesinde yer alan teşviklerden yararlanmaları mümkün değildir.

20. MADDE 20: DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ HALLERİNDE VERGİLENDİRME

Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme

MADDE 20- (1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) 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 dairesine 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 kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

(2) Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesihi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar 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,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) 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.

(3) Bu Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî 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.

20.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan mezkur Kanununun 20. maddesinde ise söz konusu bu durumların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesi uyarınca; devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu, izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

20.1.1. Devir Durumunda Vergilendirme

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde özetle; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu ve birleşme işlemleri sonucunda ortaya çıkan birleşme karının kurumlar vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan belirli şartlar altında gerçekleşen ve "devir" olarak adlandırılan birleşme işlemlerinde doğrudan doğruya birleşmeden doğan karlar hesaplanmamakta ve buna bağlı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır. Mezkur Kanununun 19. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca şu şartlar altında gerçekleşen birleşme işlemleri devir hükmündedir;

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması,

- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi,

Diğer taraftan mezkur Kanunun 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise belirli şartların mevcut olması durumunda münfesh kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği, birleşmeden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere devir işlemlerinin vergilendirilmemesi için münfesh kurum ve birleşilen kurum;

- Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesh kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesh kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesh kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesh kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Öte yandan birleşilen kurumun, münfesh kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesh kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesi gerekmektedir. Mahallin en büyük mal memuru bu hususta bölünen kurum ile bu kurumların varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, mahallin en büyük mal memuru vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi dairesi başkanları, diğer illerde ise defterdarlardır.

Bununla birlikte münfesh kurum ile birleşilen kurum tarafından müştereken imzalanmış devir beyannamesinin birleşme tarihinden itibaren otuz gün içinde münfesh kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmemesi ya da diğer şartların ihlal edilmesi durumunda, söz konusu birleşme işleminin vergisiz olarak gerçekleştirilmesi imkanı ortadan kalkacaktır. Bu durumda söz konusu birleşme işlemi için 5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinde hüküm altına alınan ve kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanan birleşme hükümleri uygulanacaktır. Öte yandan devir beyannamesinin zamanında verilmemesi nedeniyle devreden kurum adına re'sen tarhiyat yapılacak olmasına rağmen, tarhiyat sonucu tahakkuk edecek vergi ve cezanın muhatap ve sorumlusu tamamen devralan kurumlar olacaktır.³⁵⁵

T.T.K.'nın 148. maddesinde birleşme için ilgili şirketlerin, mukavelelerinin değişmesi hakkındaki usul ve esaslar çerçevesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olunması gerektiği hüküm altına alınmış olup, 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca söz konusu devir kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihin devir tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

20.1.2. Nev'i Değişikliği Durumunda Vergilendirme

³⁵⁵ ULUSOY Metin, “ Son değişiklikler Çerçevesinde Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim-2004, S: 104

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirli şartlar altında gerçekleştirilen nev'i değişikliği işlemlerinin devir hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- Nev'i değiştiren kurumun nev'i değişikliği öncesinde ve sonrasında tam mükellef kurum olması,

- Nev'i değiştirmek suretiyle infisah eden kurumun bilançosunun, yeni nev'e ait şirket tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi,

durumunda söz konusu nev'i değişikliği işlemleri kurumlar vergisi uygulaması açısından devir hükmünde olacaktır. Diğer taraftan mezkur Kanunun 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan ve devir işlemlerinin vergisiz olarak gerçekleştirilmesine imkan sağlayan şartların mevcut olması durumunda sadece nev'i değişikliği tarihine kadar elde edilecek kazançlar hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Buna göre;

- Nev'i değişikliği tarihi itibarıyla eski nev'e ait şirket tarafından hazırlanarak eski ve yeni nev'e ait şirketlerce müştereken imzalanan kurumlar vergisi beyannamesini,

- Nev'i değişikliğinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, eski nev'e ait şirketin önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin,

nev'i değiştirme işlemlerinin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

20.1.3. Tam Bölünme Durumunda Vergilendirme

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendinde tam mükellef bir sermaye şirketinin bütün malvarlığı, alacak ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef statüsündeki iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi ve bunun karşılığında bölünen şirketin ortaklarına devralan kurumun iştirak hisselerinin verilmesinin tam bölünme olduğu hüküm altına alınmıştır. Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Siciline tescil edildiği tarih, bölünme tarihi olarak esas alınacaktır.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 20. maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirli şartlar altında bölünme suretiyle münfesihi hale gelen kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği, bölünmeden doğan karların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre tam bölünme suretiyle münfesihi hale gelen kurumun bölünme kararının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumların;

- Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünme 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 Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. (5422 sayılı K.V.K.'nın 39. maddesinde söz konusu beyannamelerin birleşme tarihinden itibaren onbeş gün içinde bölünen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verileceği hüküm altına alınmıştır.)

Diğer taraftan tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumların 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 etmeleri gerekmektedir. Mahallin en büyük mal memuru bu hususta bölünen kurum ile bu kurumların varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

Yukarıda yer alan şartlar altında gerçekleştirilen bölünme işlemlerinde bölünme nedeniyle infisah eden kurumların doğrudan doğruya bölünmeden doğan kazançları vergilendirilmeyecek, buna karşılık dönem başından bölünme tarihine kadar olan kıst dönem kazancı ise vergilendirilecektir. Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında gerçekleştirilen ancak mezkur Kanunun 20. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan şartları haiz olmayan tam bölünme işlemlerinde, bölünme nedeniyle infisah eden kurumların vergi erteleme müessesesinden yararlanması mümkün olmayıp, doğrudan doğruya bölünme nedeniyle elde etmiş oldukları kazançlar da kurumlar vergisine tabi olacaktır.

20.1.4. Kısmi Bölünme Durumunda Vergilendirme

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendinde özetle; tam mükellefiyeti haiz bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğini haiz yabancı bir kurumun Türkiye'deki bir iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar, en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri 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 devretmesinin, anılan Kanun uygulaması açısından kısmi bölünme olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca anılan bentte devredilen iktisadi kıymetlere karşılık olarak edinilen iştirak hisselerinin devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan anılan Kanunun 20. maddesinin (3) numaralı fıkrasında kısmi bölünme işlemlerinde doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere tam bölünme durumunda bölünen kurum infisah etmek suretiyle tüzel kişiliği sona ermekte buna karşılık bölünmeden doğan kazançlar ise vergilendirilmemekteydi. Tam bölünme suretiyle infisah eden kurumlar dönem başından bölünme tarihine kadar

olan kıst dönem kazancını, devralan kurumların müştereken imzalayacakları bir bölünme beyannamesini bölünme suretiyle infisah eden kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ancak, kısmi bölünme durumunda bölünen kurum faaliyetine devam ettiğinden kıst dönem kazancının hesaplanmasına gerek olmadığı gibi gerek kendisi gerekse devralan kurumlar tarafından bölünme beyannamesi verilmesi de söz konusu değildir. Esasen kısmi bölünmede iktisadi kıymetler mukayyet değerleri ile devralan kurumlara devredilmekte ve böylelikle söz konusu iktisadi kıymetlere ait gizli yedekler bölünme tarihi itibarıyla vergilendirilmemektedir. Bu iktisadi kıymetlere ait gizli yedekler söz konusu iktisadi kıymetleri devralan kurumlar tarafından elden çıkarıldıkları dönemde vergilendirilecektir.³⁵⁶

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ayrıca kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

20.1.5. Hisse Değişimi Durumunda Vergilendirme

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasını (c) bendinde özetle; tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini bu şirketin yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi hükmünde olacağı, buna karşılık hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesinin, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan anılan Kanunun 20. maddesinin (3) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre mezkur Kanunun 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) bendinde yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleştirilen hisse değişimi işlemlerinden doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

³⁵⁶ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara/2005,

21. MADDE 21 : ÖDEME SÜRESİ

Ödeme süresi

Madde 21 (1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

(2) Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı 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.

(3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde müfeseh kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre müfeseh veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

(4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

21.1. GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 40. maddesinde genel olarak kurumlar vergisinin ödeme süresi, 41. maddesinde dar mükellef kurumlarca verilecek özel beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ile mezkur Kanunun 24. maddesi uyarınca tevkif edilen vergilerin ödeme süresi, 42. maddesinde ise tasfiye, birleşme, devir ve bölünme hallerinde hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süreleri hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı K.V.K.'nın "Ödeme süresi" başlıklı 21. maddesinde tam

mükellefiyeti haiz kurumların beyan ettikleri kurumlar vergisinin ödeme süreleri; genel olarak ve de tasfiye, birleşme, devir ve bölünme durumları ile muhtasar beyanname için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Dar mükellefiyeti haiz kurumların gerek yıllık gerekse özel beyanname ile beyan ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergilerinin ödeme süreleri ise mezkur Kanununun 29. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın bu bölümünde tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi (ya da tasfiye dönemi) içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süreleri ayrıntılı olarak açıklanacak olup, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresi ise kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

21.2. GENEL OLARAK KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 14. maddesi uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan söz konusu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresi ise mezkur Kanununun 21. maddesinde düzenlenmiş olup, anılan düzenleme uyarınca kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay olan Nisan ayının 25. günü akşamına kadar kurumlar vergisi beyannamesini vermek ve beyanname üzerinden hesaplanan vergiyi ise Nisan ayının sonuna kadar ödemek zorundadırlar.

Bununla birlikte kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ise özel hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi beyannamesini vermek ve beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisini aynı ayın sonuna kadar ödemek zorundadırlar.

21.3. TASFİYE DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçmekte, tasfiyeye girildiği tarih ile ilgili yılın başı arasındaki dönem kıst dönem olarak adlandırılmak suretiyle ayrı bir vergilendirme dönemi olarak değerlendirilmekte, her bir tasfiye dönemi de ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmakta olup söz konusu bu dönemlere ait kurum kazancını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamelerinin hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan tasfiyenin kapanmasını müteakiben otuz gün içinde ise nihai tasfiye beyannamesinin bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Tasfiye halindeki kurumların tasfiye karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresi 5520 sayılı K.V.K.’nın (2) numaralı fıkrasında düzenlenmiş

olup, anılan fıkra uyarınca tasfiye halinde, tasfiye edilen kurumlar adına tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergilerin, tasfiye nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca tasfiye edilen kurumların anılan Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergilerinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

Örnek: (A) A.Ş. 15.07.2006 tarihinde tasfiyeye girmiş ve 01.08.2008 tarihinde tasfiye işlemleri sona ermiştir. Buna göre mükellef kurumun tasfiye dönemleri, tasfiye beyannamelerinin verileceği tarihler ve hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süreleri şu şekilde olacaktır;

Dönem	Beyan Zamanı	Ödeme Zamanı
- Kıst Dönem (01.01.2006-14.07.2006)	25.11.2006	30.11.2006
- I. Tasfiye Dönemi (15.07.2006-31.12.2006)	25.04.2007	30.04.2007
- II. Tasfiye Dönemi (01.01.2007-31.12.2007)	25.04.2008	30.04.2008
- III. Tasfiye Dönemi (01.01.2008-01.08.2008)	31.08.2008	31.08.2008

Dikkat edileceği üzere mükellef kurumun tasfiye işlemleri üç dönem sürmüş olmakla birlikte tasfiye öncesi kıst dönem ile birlikte toplam dört adet beyanname verilmesi söz konusudur. Buna göre;

- Tasfiyeye giriş tarihi ile ilgili yılın başı arasındaki kıst dönem (01.01.2006-14.07.2006) ayrı bir hesap dönemi olarak değerlendirilecek ve bu döneme ait kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı tarihi (15.07.2006) takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü (25.11.2006) akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilerek, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aynı ayın sonuna kadar (30.11.2006) ödenmesi,

- I. Tasfiye dönemine (15.07.2006-31.12.2006) ilişkin faaliyet sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü (25.04.2007) akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilerek, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aynı ayın sonuna kadar (30.04.2007) ödenmesi,

- II. Tasfiye dönemine (01.01.2007-31.12.2007) ilişkin faaliyet sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü (25.04.2008) akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilerek, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aynı ayın sonuna kadar (30.04.2008) ödenmesi,

- III. Tasfiye dönemine (01.01.2008-01.08.2008) ilişkin faaliyet sonuçlarını ihtiva eden kurumlar vergisi beyannamesinin (tasfiye beyannamesi), tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde (31.08.2008) bağlı bulunulan vergi dairesine

verilerek, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aynı süre içinde (31.08.2008) ödenmesi,

gerekmektedir.

Bununla birlikte tasfiyenin sona ermesine rağmen henüz vadesi gelmemiş bulunan kurumlar vergilerinin de tasfiyenin sona ermesini müteakiben otuz gün içinde verilecek beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ile aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Örneğimizde yer alan kurumun tasfiye işlemlerinin 01.03.2008 tarihinde sona ermesi durumunda, tasfiye beyannamesinin tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden otuz gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi ve hesaplanan kurumlar vergisinde aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Buna göre tasfiye beyannamesinin 31.03.2008 tarihine kadar verilmesi ve hesaplanan kurumlar vergisinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Doğal olarak bu durumda II. tasfiye dönemine (01.01.2007-31.12.2007) ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi (25.04.2008) henüz gelmemiştir. Söz konusu bu durumda II. tasfiye dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin de tasfiye beyannamesinin verilme süresi içinde verilmesi ve bu beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

21.4. BİRLEŞME DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 18. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesinin, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu, ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karının vergiye matrah olacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan mezkur Kanunun 21. maddesinin (2) numaralı fıkrasında birleşme halinde, birleşen kurumlar adına birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergilerin, birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre birleşen kurumun birleşme tarihine kadar elde etmiş olduğu kurum kazancının (söz konusu birleşen kurumun tasfiyesiz olarak infisah etmiş olması nedeniyle) birleşme işleminin gerçekleştiği tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine beyan edilmesi ve beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin, birleşme işleminin gerçekleştiği yılı takip eden yılın dördüncü ayının sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte birleşilen kurum faaliyetine devam ettiğinden birleşme tarihine kadar olan kıst dönem kazancının hesaplanarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

21.4. DEVİR VE BÖLÜNME DURUMLARINDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin devri, (2) numaralı fıkrasında ise tam ve kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Diğer taraftan mezkur Kanunun 21. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise devir ve bölünme durumlarında kurumlar vergisinin ödeme süreleri hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 21. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca mezkur Kanununun 20. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları çerçevesinde gerçekleştirilen devir ve tam bölünmelerde, münfesi kurum adına kıst döneme ilişkin (hesap dönemi başından devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süreye ilişkin) tahakkuk eden kurumlar vergisinin, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla devralan kurumların, münfesi kurumlara ait vergileri de kendi vergileri ile birlikte aynı sürede ödemeleri gerekmektedir. Örneğin devir işleminin 2006 yılı içinde gerçekleşmesi durumunda hesap döneminin başından devir tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin, 30.04.2007 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların ise kurumlar vergisi beyannamelerini verdikleri ayın sonuna kadar münfesi kuruma ait tahakkuk eden vergileri ödemeleri gerekmektedir. Ancak, devir veya bölünme işlemlerinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ve tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde, tahakkuk eden vergilerin de ödenmesi gerekmektedir.

Devir durumunda kıst dönem kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;³⁵⁷

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; şirketinizin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesi kapsamında tüm aktif ve pasifiyle birlikte 30.06.2006 tarihinde tescil edilerekVergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi ünvanlı şirkete devrolduğu, devir neticesinde şirketinizin devir tarihine kadar olan süreyi kapsayan dönem için Gelir Tablosu ve Bilançosu çıkarılarak, kurumlar vergisi beyannamesi düzenlendiği, hem devrolan şirket hem de devralan şirket tarafından müştereken imzalandığı ve devralan şirketin taahhütname vermek suretiyle bu vergiyi ödeyeceğini beyan ettiği belirtilerek, şirketin devir tarihine kadar gerçekleştirdiği ticari faaliyetine ilişkin tahakkuk eden vergilerin hangi süre içinde ödeneceği hususu sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme” başlıklı 20. maddesinin 1. fıkrasında;

“(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

³⁵⁷ 28.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-21-7157-14859 sayılı mukteza

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,
birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.
b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun “Ödeme süresi” başlıklı 21. maddesinde ise;

“...
(3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurum adına tahakkuk eden vergilerden;
a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,
b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde, devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.
...” hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, devir halinde ilgili hesap döneminin başlangıcından devir tarihine kadar olan dönemin faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak hazırlanacak müştereken imzalanan şirketinize ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesi hükmü gereğince, devir işleminin ticaret sicilinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde şirketiniz ve birleşilen kurum tarafından şirketinizin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Öte yandan, şirketiniz adına hesap dönemi başından devrin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süreye (01.01.2006-30.06.2006) ilişkin tahakkuk eden vergilerin, aynı Kanunun 21. maddesinin 3. fıkrasının (a) bendi hükmüne göre, devralan kurumun devrin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar (Nisan/2007 sonuna kadar) devralan kurum tarafından ödenmesi gerekir.”

21.6. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN ÖDEME SÜRESİ

Tam mükellefiyeti haiz kurumlar gerek 5520 sayılı K.V.K.’nın 15 ve 30. gerekse G.V.K.’nın 94 ve Geçici 67. maddeleri uyarınca istihkak sahiplerine nakden veya hesaben ödedikleri bir kısım tutarlar üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar. 5520 sayılı K.V.K.’nın 21. maddesinin (4) numaralı fıkrasında muhtasar beyanname ile bildirilen vergilerin, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar

ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak anılan düzenleme 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkif edilen vergilerin ödeme sürelerini belirtmektedir. Özetle tam mükellefiyeti haiz kurumların;

- Tam mükellef kurumlara 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi kapsamında yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri,

- Dar mükellef kurumlara mezkur Kanununun 30. maddesi kapsamında yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri,

izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek ve aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

Diğer taraftan tam mükellefiyeti haiz kurumlar, gerçek kişilere yapmış oldukları bir kısım ödemeler üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkif ettikleri vergileri de mezkur Kanunun "Vergi tevkifatının yatırılması" başlıklı 119. maddesi uyarınca beyannamenin verileceği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkif edilen vergilerin ödeme süreleri özellik arz etmektedir. Buna göre mezkur maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla tevkif edilen vergilerin, ilgili üç aylık dönemleri izleyen ayın 20. günü akşamına kadar beyan edilip, aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan anılan maddenin (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkif edilen vergilerin de mezkur Kanununun 98 ve 119. maddelerinde belirtildiği üzere izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilerek aynı ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

DAR MÜKELLEFIYET ESASINDA VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

22. MADDE 22 : SAFİ KURUM KAZANCI

Safî kurum kazancı

Madde 22- (1) *Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.*

(2) *Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.*

(3) *Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:*

a) *Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.*

b) *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 kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.*

(4) *Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.*

(5) *Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcinin aktifine kaydedilir.*

22.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasında; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarından kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların "dar mükellef" olarak adlandırılmak suretiyle sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği Türkiye'de faaliyette bulunan kurumların tam ya da dar mükellef olarak adlandırılmalarında, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmaması büyük önem taşımaktadır. Anılan kavramların mükellefiyet türünün tespiti açısından taşıdığı önem nedeniyle hiçbir tereddüte meydan bırakmayacak şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bu amaçla 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin (5) ve (6) numaralı fıkralarında; Kanuni merkezin vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez, iş merkezinin ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında dar mükellef kurum kazançlarını oluşturan kazanç ve iratlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurum kazancına dahil kazanç ve iratlar şunlardır;³⁵⁸

-Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.),

- Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

5520 sayılı K.V.K.'nın "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddesi hükmü uyarınca kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan tam mükellef kurumların elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlar "kurum kazancı" olarak adlandırılmakta ve safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde belirlenmektedir. Başka bir deyişle

³⁵⁸ 2005 ve daha önceki dönemlerde geçerli bulunan 5422 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları ücret gelirleri de dar mükellef kurum kazancına dahil bulunmaktaydı. Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesi hükmü uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri ücret gelirleri, dar mükellef kurum kazancına dahil gelir unsurları arasından çıkarılmıştır. Başka bir deyişle dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri ücret gelirleri kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Ancak 5520 sayılı Kanunun 3. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olması nedeniyle 01.01.2006-21.06.2006 tarihleri arasındaki dönemde dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen ücret gelirleri üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmış olması mümkündür. Bizce söz konusu bu gelirlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisine tabi olmaktan çıkarılmış olması nedeniyle anılan tarihler arasında dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen ücret gelirleri üzerinden tevkif edilen vergilerin iade edilmesi gerekmektedir.

tam mükellef kurumların elde ettikleri gelirlerin tümü (faaliyetlerinin nitelikleri ya da elde ettikleri gelirlerin mahiyetine bakılmaksızın) ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle tespit edilecektir. Ancak anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca zirai faaliyet ile uğraşan kurumların safi kurum kazançlarının tespitinde mezkur Kanunun 59. maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınacaktır. Buna karşılık dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların tespiti ve vergilendirilmesi 5520 sayılı K.V.K.’nın “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 22. maddesinde hüküm altına alınmış olup, tam mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul esaslardan farklıdır. Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların tespitine ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde, söz konusu kazançların Türkiye’deki iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilip edilmediğine bakılması gerekmektedir. Buna göre;

- Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler,

- Dar mükellefiyeti haiz kurumların ticarî veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri,

uygulanacaktır. Bununla birlikte dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları, ticari ve zirai faaliyet kapsamında elde etmeleri halinde söz konusu bu kazançlarda ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle tespit edilecektir. Örneğin, dar mükellefiyete tabi bir kurumun Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç hükümleri uygulanacaktır. Bununla birlikte söz konusu bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Örneğin, dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye’deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkul dolayısıyla elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Buna karşılık söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olsaydı, söz konusu bu gayrimenkul dolayısıyla elde edilen kira gelirlerinin tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

22.2. DAR MÜKELLEFLER KURUM KAZANÇLARININ TESPİT YÖNTEMLERİ

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesinde; yıllık veya özel beyan ile tevkifat esaslı olmak üzere üç farklı sistem bulunmaktadır. Buna göre;

- Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’deki iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- Dar mükellefiyeti haiz kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanunu’nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında

alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları 5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesi hükmü uyarınca elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde mezkur Kanunun 27. maddesinde belirtilen vergi dairesine özel beyanname ile bildirmek zorundadır.

- Dar mükellefiyeti haiz kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka vb. gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca söz konusu kazanç veya iradı sağlayanlarca tevkifat yapılması gerekmektedir.

22.3. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın "Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı İkinci Kısımında tam mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmış olup, bu bölümde yer alan 8. madde de safi kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirebilecek giderler, 11. madde de ise kanunen kabul edilmeyen giderler hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenlemelerin tam mükellef kurum kazançlarının tespitine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği bölümde yer alması nedeniyle, dar mükellef kurum kazançlarının tespitinde 8 ve 11. maddelerde yer alan düzenlemelerin geçerli olup olmayacağı hususu özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki dönemlerde geçerli olan 5422 sayılı K.V.K.'nda mükellefiyet türü itibariyle kurum kazancının tespitine ilişkin usul ve esaslar ayrı kısımlar halinde düzenlenmemiştir. Bu nedenle kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler ile indirilemeyecek giderler, gerek tam gerekse dar mükellefler açısından geçerli olmak üzere aynı maddelerde düzenlenmişti. Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nda mükellefiyet türü itibariyle kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların farklı kısımlarda düzenlenmiş olması nedeniyle, tam mükellef kurum kazançlarının İkinci Kısım, dar mükellef kurum kazançlarının ise Kanunun Üçüncü Kısımında yer alan usul ve esaslar çerçevesinde tespit edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Örneğin 5520 sayılı K.V.K.'nın "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinde bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olmakla birlikte elde ettikleri kazanç ya da iratları tevkifata tabi olan kurumların mükellefiyet türüne ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak anılan maddenin Kanunun sistematigi içindeki yerine baktığımızda, tam mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği İkinci Kısımında yer aldığı ve bu nedenle anılan madde kapsamında sadece tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Safi kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderlerin düzenlendiği 8. madde ile indirilemeyecek giderlerin düzenlendiği 11. madde, tam mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği İkinci Kısımında yer alması nedeniyle genel olarak bu maddelerde yer alan düzenlemelerin dar mükellef kurumlar açısından herhangi bir öneminin olmaması gerekmektedir. Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve

iratların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş olması nedeniyle Türkiye’de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar açısından söz konusu maddelerde yer alan düzenlemeler geçerli olacaktır. Diğer taraftan bunların dışında kalan dar mükellef kurumların safi kurum kazançlarının tespitinde indirilecek giderler ile ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.’nın Üçüncü kısmında herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte 22. maddenin (2) numaralı fıkrasında özetle; dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olduğundan elde edilen kazanç ya da iradın niteliğine bağlı olarak G.V.K.’nın ilgili hükümleri çerçevesinde safi kazanç tutarı tespit edilecektir.

Diğer taraftan dar mükellefiyeti haiz kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyete tabi kurumlara göre farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle 5520 sayılı K.V.K.’nın 22. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumlarca yapılan giderlerden kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacak olanlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumlarca yapılan giderlerden safi kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün olmayanlar şunlardır;³⁵⁹

- 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 konusu yapılamaz.

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Ancak, indirimlerden 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. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye’deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye’deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinde düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesine uygun olarak belirlenecektir.

22.4. DAR MÜKELLEF KURUMLAR, BAĞIŞ VE YARDIM İNDİRİMİNDEN YARARLANABİLİR Mİ?

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın “Diğer İndirimler” başlıklı 10. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde yapmış oldukları bir kısım harcamalar ile bağış ve yardımları kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca

³⁵⁹ TEKİN Cem-KARTALOĞLU Emre, age, S:209

gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri;

- İşletme bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının %40'ını,

- 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 tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sini,

- 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 makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmını,

- Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamını,

- 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 faaliyetler ile ilgili olarak yapılan harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ünü,

- Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamını,

kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

Anılan harcama, bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebileceğinin hüküm altına alındığı 10. madde, 5520 sayılı K.V.K.'nın tam mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği II. Kısımında yer almaktadır. Buna karşılık dar mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği mezkur Kanunun III. Kısımında dar mükellef kurumlar tarafından yapılan anılan mahiyetteki harcamaların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak mezkur Kanunun 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle bu mahiyetteki dar mükellef kurumların Türkiye'de yapmış oldukları bağış ve yardımlar ile ilgili olarak

indirim imkanına sahip oldukları sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna karşılık dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilci vasıtası olmaksızın elde ettikleri kazançların safi tutarının tespitinde diğer şartların mevcut olması durumunda dahi 5520 sayılı K.V.K.’nın 10. maddesinde düzenlenmiş bulunan bağış ve yardım indirimi imkanından yararlanmaları mümkün değildir.

Ancak 5520 sayılı K.V.K.’nın 22. maddesinin (2) numaralı fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alındığından bizce dar mükellefiyeti haiz kurumlar (ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları elde edenler), mezkur Kanunun 89. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde bağış ve yardım indirimi imkanından yararlanabilirler.

22.5. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA ZARAR MAHSUBU

Kitabımızın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın “Zarar Mahsubu” başlıklı 9. maddesinde özetle;

- Kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların,

- Anılan Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları,

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların,

- Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların,

belirli şartlar altında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde yararlanabilecekleri zarar mahsubu imkanı, 5520 sayılı K.V.K.’nın tam mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği II. Kısımında yer alan 9. madde de düzenlenmiştir. Bununla birlikte dar mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği mezkur Kanunun III. Kısımında dar mükellef kurumların zarar mahsubu imkanına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak mezkur Kanunun 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle bu mahiyetteki dar mükellef kurumların zarar mahsubu imkanına sahip oldukları sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna karşılık dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilci vasıtası olmaksızın elde ettikleri kazançların safi tutarının tespitinde diğer şartların mevcut olması durumunda dahi zarar mahsubu imkanından yararlanmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan dar mükellef kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi olduğundan bunlar tarafından yurt dışındaki faaliyetlerden doğan zararların Türkiye’de kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

22.6. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESESİ

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinde 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 katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte dar mükellef kurumların ortakları ya da ortaklarının ilişkili oldukları kişilerden yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye müessesesi karşısındaki durumu özellik arz etmektedir. Çünkü dar mükellef kurumlarca sadece Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde edilen kazançlar, tam mükellef kurumların tabi oldukları usul ve esaslar çerçevesinde tespit edilecektir. Doğal olarak örtülü sermaye müessesesi de 5520 sayılı K.V.K.’nın tam mükellef kurum kazançlarının tespitine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği II. Kısmında yer aldığından ilk etapta dar mükellef kurumlar açısından anılan düzenlemenin herhangi bir öneminin olmadığı düşünülebilir. Ancak mezkur Kanunun 22. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilen kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar açısından geçerli olan hükümler uygulanacağından buna bağlı olarak bu durumdaki dar mükellef kurumlar açısından da örtülü sermaye müessesesi geçerli olacaktır.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (3), (4) ve (5) numaralı fıkralarında örtülü sermaye uygulaması açısından ortakla ilişkili kişi ve kurumlar ile ilgili olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre anılan maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10’unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade edeceği, (4) numaralı fıkrasında kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payının aranacağı, (5) numaralı fıkrasında ise söz konusu oranların borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mezkur Kanunun 22. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dar mükellefiyeti haiz kurumların ortakları ya da ortaklarıyla ilişkili kişi ya da kurumlar ile yapmış oldukları borçlanmalar ile ilgili olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10’luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla dar mükellef kurumların 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.

22.7. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA TASFİYE

5520 sayılı K.V.K.'nın 22. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmî bölünme hükümlerinin dar mükellef kurumlar için de geçerli olduğu, ancak devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilecek iştirak hisselerinin Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcinin aktifine kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde K.V.K.'nın tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümlerinin dar mükellef kurumlar için de geçerli olacağı, ancak devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisselerinin dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedileceği belirtilmiştir.

22.8. DAR MÜKELLEFLER KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

22.8.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Vergilendirme Yetkisi Kavramları;

OECD tarafından hazırlanan model anlaşma'da uluslararası çifte vergilendirme kavramı; "İki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak, aynı vergilendirme dönemi için, benzer vergilerle vergilendirmesi" olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama uyarınca uluslar arası çifte vergilendirmenin ortaya çıkması için şu unsurların tamamının mevcut olması gerekmektedir;³⁶⁰

- İki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisi,
- Vergi yükümlüsünün aynılığı,
- Vergi konusunun aynılığı,
- Vergilendirme döneminin aynılığı,
- Vergilerin benzerliği.

Dikkat edileceği üzere uluslar arası çifte vergilendirmeden söz edebilmek için iki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması gerekmektedir. Genel olarak; "devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç"³⁶¹ olarak tanımlanan vergilendirme yetkisinin mülkîlik ve şahsîlik esasları olmak üzere iki sınırı bulunmaktadır. Mülkîlik ilkesi uyarınca vergi kanunları ülke sınırları içinde uygulanırken, şahsîlik ilkesi uyarınca her devlet tabiiyet veya ikametgah esasları çerçevesinde ilişki içinde olduğu gerçek kişilerin gerek ülke sınırları gerekse ülke sınırları dışında elde ettikleri gelirleri vergilendirme yetkisini haizdir.

Ana hatları itibarıyla ve genel olarak belirttiğimiz vergilendirme yetkisine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nda da bir kısım sınırlayıcı düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre anılan Kanunun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya

³⁶⁰ İbrahim Nihat BAYAR, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Anlaşması", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül/2006, S: 5

³⁶¹ ÇAĞAN Nami, "Vergilendirme Yetkisi", Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul/1982 (Aktaran; İbrahim Nihat BAYAR; age)

iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olarak adlandırılmak suretiyle gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri, (2) numaralı fıkrasında ise kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların dar mükellef olarak adlandırılmak suretiyle sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.³⁶²

22.8.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Uyarınca Vergilendirme Yetkisi (Türkiye-Hollanda Krallığı Anlaşması)

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı arasında 27.03.1986 tarihinde imzalanarak 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"³⁶³ ile (izleyen bölümlerde sadece anlaşma olarak belirtilecektir) bir ülke mukiminin diğer ülkede elde ettiği gelirlerin vergilendirme yetkisine ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Kitabımızın bu bölümünde anılan anlaşma çerçevesinde gelirin türü ve niteliğine bağlı olarak vergilendirme yetkisinin kapsamı ana hatları itibarıyla belirtilecektir.

22.8.2.1. Anlaşmanın Kapsamı;

Anlaşmanın kapsamı; kişilere ve kavranan vergilere ilişkin olarak 1. ve 2. maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre anlaşma hükümleri; devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır. Anlaşmanın kavradığı vergiler ise Devletlerden biri namına veya onun politik alt bölümleriyle mahalli idarelerinin namına gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bu kapsamda olmak üzere menkul ve gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile ücretin toplam tutarı üzerinden müteşebbisçe ödenen vergiler ve bunun yanı sıra sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler dahil olmak üzere toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelirden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.

Türkiye açısından Anlaşmanın uygulanacağı vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, ve Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Hollanda açısından ise Gelir Vergisi, Ücretler Vergisi, Kurumlar Vergisi, Temettü Vergisi'dir. Bununla birlikte Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır.

Anlaşmanın 4. maddesinde "Devletlerden birinin mukimi" kavramı; ilgili Devletin mevzuatı gereğince; ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte bu kriterler çerçevesinde bir gerçek kişi her iki Devlette de mukim olduğunda, bu kişi daimi meskenin bulunduğu Devletin mukimi

³⁶² Türk vergi sisteminde vergilendirme yetkisini sınırlayıcı diğer bir düzenleme ise G.V.K.'nın 3 ve 6. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre anılan Kanunun 3. maddesi hükmü uyarınca; Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Buna karşılık mezkur Kanunun 6. maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

³⁶³ 22.08.1998 tarih ve 19907 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

olarak kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi) Devletin mukimi kabul edilecektir. Buna karşılık kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Bununla birlikte eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir evi varsa veya her iki Devlette de byale bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Ancak kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla zeceklerdir.

Kurumların her iki devletin mukimi olması durumunda fiili iş merkezinin bulunduğu devlet esas alınacaktır. Bununla birlikte Devletlerden birinde fiili iş merkezine diğerinde kanuni merkeze sahip olduğunda, kişinin bu Anlaşmanın amaçları bakımından hangi Devlette mukim olduğu hususunu, Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla tespit edeceklerdir.

22.8.2.2. Gelirlerin Vergilendirilmesi;

Anlaşma uyarınca devletlerden birinin mukimi olan gerçek kişi ve kurumların diğer devlette elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, elde edilen gelirin türü ve niteliğine bağlı olarak şu şekilde olacaktır;

22.8.2.2.1. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler;

Anlaşmanın 6. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca Devletlerden birinin bir mukiminin diğer Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelir) bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Başka bir deyişe bu gelirler üzerindeki vergilendirme yetkisi kaynak lkededir. Örneğin kanuni merkezi Hollanda'da bulunan bir kurumun Türkiye'de sahip olduğu bir gayrimenkulu kiraya vermesinden elde ettiği gelir kaynak ülke olan Türkiye'de vergilendirilecektir.

Anılan uygulama açısından "Gayrimenkul varlık" terimi, bahse konu varlığın yer aldığı Devletin mevzuatına göre tanımlanacak olup, gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, her çeşit dalyanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit, ya da değişken demeler üstündeki hakları kapsayacaktır; bununla birlikte gemiler, uçaklar ve kara nakil vasıtaları gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

22.8.2.2.2. Ticari Kazançlar;

Anlaşmanın 7. maddesi uyarınca Devletlerden birinin bir teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüsün diğer akit devlette işyerinin mevcut olması durumunda söz konusu kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere

vergilendirilebilir. Dikkat edileceği üzere anılan madde ile ticari kazançlarda vergilendirme yetkisi işyeri ile bağlantılı olarak kaynak ülkede bulunmaktadır. Başka bir deyişle akit devletlerden birinin mukimi olan bir teşebbüsün, diğer devlette bulunan işyeri vasıtasıyla elde etmiş oldukları ticari kazançlar, işyerinin bulunduğu ve bu işyeri vasıtasıyla kazancın elde edildiği kaynak ülke tarafından vergilendirilecektir.

Anlaşmada ticari kazancın kapsamı ve mahiyetine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında akit devletteki işyerinin elde ettiği kazancın anlaşmada özel olarak düzenlenmiş olması halinde, bu düzenlemeye ilişkin maddenin uygulanacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle bir akit devlet mukiminin diğer akit devlette bulunan işyeri aracılığıyla anlaşma kapsamında yer alan diğer gelirleri (örneğin menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazancı ya da temettü veya faiz geliri vs.) elde etmesi durumunda söz konusu bu kazancın hangi devlette vergilendirileceği, anlaşmanın 7. maddesi yerine ilgili gelirin vergilendirme yetkisinin düzenlendiği madde çerçevesinde tespit edilecektir.

22.8.2.2.3. Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı Gelirleri;

Anlaşmanın 8. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca akit Devletlerden birinin bir teşebbüsün uluslararası trafikte gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazançların vergilendirme yetkisi yalnızca ikametgah Devlette bulunmaktadır.³⁶⁴ Bu nedenle uluslar arası taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirme yetkisinin hangi devlette olduğunun tespit edilebilmesi için söz konusu taşımacılık faaliyetini gerçekleştiren teşebbüsün hangi akit devlette mukim olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Örneğin kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunması nedeniyle tam mükellefiyeti haiz kurumların Hollanda da elde ettikleri uluslar arası taşımacılık gelirlerinin vergilendirme yetkisi Türkiye’de olacaktır. Buna karşılık kanuni merkezi Hollanda’da bulunan ve Türkiye’de dar mükellef statüsünde bulunan bir kurumun Türkiye’de elde edeceği uluslar arası taşımacılık gelirleri Hollanda tarafından vergilendirilecektir.

Anlaşmanın 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasında; uluslararası taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirme yetkisine ilişkin olarak yapılan açıklamaların, bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlar açısından da geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle anılan kazançların ticari kazanç ya da temettü geliri olarak değerlendirilmek suretiyle vergilendirilmesi mümkün değildir.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 23. maddesinde özetle; yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının, hasılatı kanunen belirlenmiş bulunan ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre

³⁶⁴ "Uluslararası trafik" terimi, anlaşmanın 3. maddesinin (h) bendinde; Devletlerden birinin bir teşebbüsü tarafından gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek yapılan her türlü taşımacılık olarak tanımlanmış ve yalnızca diğer Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinin bu kapsama dahil olmadığı belirtilmiştir.

ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

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

olarak uygulanacaktır. Normal şartlar altında Çifte Vergileme Anlaşmasının mevcut olmaması durumunda Hollanda mukimi bir kurumun Türkiye'de elde ettiği uluslar arası taşımacılık kazancının vergiye matrah olacak tutarı söz konusu kurumun Türkiye'de elde ettiği hasıllata belirli bir ortalama emsal oranı uygulanmak suretiyle tespit edilecekti. Buna karşılık anlaşma ile vergilendirme yetkisi ikametgah devlet olan Hollanda'da bulunduğundan bu kurum açısından 5520 sayılı K.V.K.'nın 23. maddesinde yer alan düzenlemeler geçerli olmayacaktır.

22.8.2.2.4. Temettüler

Anlaşmanın 10. maddesinde temettü gelirlerinin vergilendirilme yetkisine ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında "temettü" teriminin; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsadığı belirtilmiştir.

Yukarıda tanımı yapılan temettü gelirlerinin vergilendirme yetkisi akit devletlerin her ikisinde de mevcuttur. Ancak temettü gelirlerinin elde edildiği kaynak ülke tarafından vergilendirilmesi bir kısım şartların mevcudiyetine bağlıdır. Buna göre temettü gelirini elde eden şirketin, temettüyü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az %25'ini elinde tutması durumunda vergi oranının gayrisafi temettü tutarının %15'ini aşması mümkün değildir. Diğer taraftan temettü gelirini elde eden şirketin, temettüyü ödeyen şirketin sermayesinin %25'den daha azını elinde tutması durumunda vergi oranının gayrisafi temettü tutarının %20'sini aşması mümkün değildir.

Öte yandan temettüyü elde edenin, temettüyü ödeyen şirketin bulunduğu ülkede işyerinin bulunması durumunda, bu işyerinde icra edilen ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle anlaşmanın 7. maddesi çerçevesinde vergilendirilecektir. Bu kapsamda vergilendirilen ticari kazançların kalan kısmının işyerinin bulunduğu devlet tarafından ayrıca vergilendirilmesi mümkündür. Ancak bu durumda alınacak verginin, gayrisafi temettü tutarının %7,5'ini aşması mümkün değildir.

Öte yandan Devletlerden birinin mukimi olan bir şirketin (kaynak ülke açısından dar mükellef) diğer Devlette kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devletin, bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alması genel olarak söz konusu değildir. Ancak söz konusu temettülerin bu diğer Devletin mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde edilmiş olayı ile bu diğer Devlette

bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması durumunda diğer devlet vergilendirme yetkisini haiz olabilecektir.

Türkiye'nin akdettiği vergi anlaşmaları uyarınca temettü gelirleri üzerinden kaynak devlet tarafından alınacak vergi oranları şu şekildedir;³⁶⁵

TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)
1.AVUSTURYA	25'den fazla ise	25
	25'den az ise	35
2.NORVEÇ	25'den fazla ise Türkiye'de	25
	Norveç'de	20
	25'den az ise Türkiye'de	30
	Norveç'de	25
3.GÜNEY KORE	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
4.ÜRDÜN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
5.TUNUS	25'den fazla ise	12
	25'den az ise	15
6.ROMANYA	-	15
7.HOLLANDA (*)	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
8.PAKİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
9.İNGİLTERE	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
10.FİNLANDİYA	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
11.KKTC	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
12.FRANSA	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
13.ALMANYA	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
14.İSVEÇ	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
15.BELÇİKA (**)	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
16.DANİMARKA	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
17.İTALYA	-	15
18.JAPONYA	25'den fazla ise	10

³⁶⁵ www.gib.gov.tr

	25'den az ise	15
19.B.A.E (***)	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	12
20.MACARİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
21.KAZAKİSTAN	-	10
22.MAKEDONYA	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	10
23.ARNAVUTLUK	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
24.CEZAYİR	-	12
25.MOĞOLİSTAN	-	10
26.HİNDİSTAN	-	15
27.MALEZYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
28.MISIR	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
29.Ç.H.C.	-	10
30.POLONYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
31.TÜRKMENİSTAN	-	10
32.AZERBAYCAN	-	12
33. BULGARİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
34. ÖZBEKİSTAN	-	10
35. A.B.D	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
36. BEYAZ RUSYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
37. UKRAYNA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
38. İSRAİL	-	10
39. KUVEYT	-	10
40. RUSYA	-	10
41. SLOVAKYA	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	10
42. ENDONEZYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
46. SİNGAPUR	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
47. KIRGIZİSTAN	-	10

48. TACİKİSTAN	-	10
49.ÇEK CUM.	-	10
50.BANGLADEŞ	-	10
51.LETONYA	-	10
52.İSPANYA	Türkiye için ; a) % 25'den fazla ise (5. fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için ; a) % 25'den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
53.SUDAN	-	10
54.SLOVENYA	-	10
55.SURİYE	-	10
56.YUNANİSTAN	-	15
57.TAYLAND	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
58.LÜKSEMBURG	Türkiye için ; a) % 25'den fazla ise	10
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için ; a) % 25'den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	20
59. ESTONYA	-	10
60. İRAN	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
61. FAS	25'den fazla ise	7
	25'den az ise	10
62. LÜBNAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
(*) Protokol hükümlerine göre Hollanda'da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Holanda'da % 5, Türkiye'de % 10 olacaktır.		
(**) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de %10 olarak uygulanacaktır.		
(***) Temettünün diğer Devletin Hükümeti, politik alt bölümleri, mahalli idareleri veya tamamı bunlara ait bir kamu kuruluşundan elde edilmesi durumunda, vergi oranı azami % 5 olarak uygulanacaktır.		

22.8.2.2.5. Faiz Gelirleri;

Faiz gelirlerinin vergilendirilme yetkisine ilişkin usul ve esaslar, anlaşmanın 11. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde kapsamında “faiz” kavramı; ipotek garantisine bağlı olsun olmasın veya borçlunun kazancını paylaşma hakkını tanısın tanımamasın her nevi alacak hakkından doğan gelirleri ve özellikle hazine bonolarından, tahvillerden ve bonolardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra söz konusu bono ve tahvillere ilişkin primleri ifade etmektedir. Buna karşılık devletlerden birinin bir mukimi, diğer Devletin bir mukimine sınai, ticari veya bilimsel bir malı, teçhizatı veya ticari eşyayı sattığında ve satışa ait ödeme söz konusu mal, teçhizat veya ticari eşyanın

teslimini takip eden belirli bir süre sonra yapıldığında, bu ödeme faiz olarak kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan anılan maddenin (7) numaralı fıkrası uyarınca bir devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen faizin, o Devlette elde edildiği kabul olunacak, buna karşılık faiz ödeyen kişi mukim olsun ya da olmasın, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu faizin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

Faiz gelirlerinin vergilendirilme yetkisi, her iki devlete de tanınmıştır. Söz konusu vergilendirme yetkisi esas itibariyle ikametgah devlete tanınmış olmakla birlikte bir kısım sınırlamalar dahilinde kaynak devletin de vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Buna göre kaynak ülke tarafından söz konusu faiz geliri üzerinden alınacak verginin;

- Vadesi iki yılı aşan bir borç dolayısıyla ödenen faizde, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu;

- Diğer tüm durumlarda, faizin gayrisafi tutarının yüzde 15'ini,

aşması mümkün değildir. Buna göre Hollanda'da mukim bir kurum tarafından Türkiye'de elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirme yetkisi kural olarak Hollanda'da olmakla birlikte yukarıda belirtilen sınırlamalar dahilinde Türkiye'nin de vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu bu durum Türkiye'de mukim bir kurum tarafından Hollanda'da elde edilen faiz gelirleri açısından da geçerli olacaktır.

Öte yandan anlaşmanın (3) numaralı fıkrasında bir kısım faiz gelirlerinin kaynak ülkede vergiden muaf olacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere herhangi bir vade ile sınırlı olmaksızın;

- Hollanda'da doğan ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasına ödenen faiz, Hollanda vergisinden,

- Türkiye'de doğan ve Hollanda Merkez Bankasına ödenen faiz, Türk vergisinden,

muaf tutulacaktır; Aynı şekilde devletlerden birinin Hükümeti, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri, diğer Devlette doğan faiz dolayısıyla bu diğer Devlet vergisinden muaf tutulacaktır.

Öte yandan devletlerden birinin mukimi olan bir faiz lehdarının faizin elde edildiği diğer Akit Devlette bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında önemli bir bağ bulunması durumunda elde edilen faiz geliri ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle vergilendirme yetkisine ilişkin usul ve esaslar anlaşmanın 7. maddesine göre belirlenecektir.

Türkiye'nin akdettiği vergi anlaşmaları uyarınca faiz gelirleri üzerinden kaynak devlet tarafından alınacak vergi oranları şu şekildedir;³⁶⁶

TARAF DEVLET	VERGİ ORANI (%)
1.AVUSTURYA	15
2.NORVEÇ	15
3.GÜNEY KORE	10 (iki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde)
	15 (diğerlerinde)
4.ÜRDÜN	10
5.TUNUS	10
6.ROMANYA	10
7.HOLLANDA	10 (iki yılı aşan kredilerde)
	15 (diğerlerinde)
8.PAKİSTAN	10
9.İNGİLTERE	15
10.FİNLANDİYA	15
11.KKTC	10
12.FRANSA	15
13.ALMANYA	15
14.İSVEÇ	15
15.BELÇİKA	15
16.DANİMARKA	15
17.İTALYA	15
18.JAPONYA	10 (kredi finans kurumlarından alınmış ise)
	15 (diğer durumlarda)
19.B.A.E	10
20.MACARİSTAN	10
21.KAZAKİSTAN	10
22.MAKEDONYA	10
23.ARNAVUTLUK	10
24.CEZAYİR	10
25.MOĞOLİSTAN	10
26.HİNDİSTAN	10 (finansal kurum veya banka tarafından verilen herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa)
	15 (diğer durumlarda)
27.MALEZYA	15
28.MISIR	10
29.Ç.H.C	10

³⁶⁶ www.gib.gov.tr

30.POLONYA	10
31.TÜRKMENİSTAN	10
32.AZERBAYCAN	10
33.BULGARİSTAN	10
34. ÖZBEKİSTAN	10
35. A.B.D.	10 (faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa)
	15 (diğer durumlarda)
36. BEYAZ RUSYA	10
37. UKRAYNA	10
38. İSRAİL	10
39. KUVEYT	10
40. RUSYA	10
41. SLOVAKYA	10
42. ENDONEZYA	10
43. LİTVANYA	10
44. HIRVATİSTAN	10
45. MOLDOVA	10
46. SİNGAPUR	7,5 (her hangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için)
	10 (diğer durumlarda)
47. KIRGIZİSTAN	10
48. TACİKİSTAN	10
49.ÇEK CUM.	10
50.BANGLADEŞ	10
51.LETONYA	10
52.İSPANYA	10 (faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya söz konusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise)
	15 (tüm diğer durumlarda)
53.SUDAN	10
54.SLOVENYA	10
55.SURİYE	10
56.YUNANİSTAN	12
57. TAYLAND	10 (sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum tarafından alınmış ise)
	15 (diğer durumlarda)
58. LÜKSEMBURG	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda)
	15 (diğer durumlarda)
59. ESTONYA	10
60. İRAN	10

61. FAS	10
62. LÜBNAN	10

22.8.2.2.6. Gayrimaddi Hak Bedeli;

Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirme yetkisi anlaşmanın 12. maddesinde düzenlenmiş olup anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında “gayrimaddi hak bedelleri” teriminin; sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsadığı belirtilmiştir. Diğer taraftan bir Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi mukim olsun ya da olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

Gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirme yetkisi gerek kaynak gerekse ikametgah ülke de bulunmakla birlikte, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak bir sınırlama mevcuttur. Buna göre gayrimaddi hak bedellerinin kaynak ülkede vergilendirilmesi durumunda verginin, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşması mümkün değildir. Buna göre Hollanda'da mukim bir kurum tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirme yetkisi kural olarak Hollanda'da olmakla birlikte %10 oranını aşmamak üzere Türkiye'nin de vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu bu durum Türkiye'de mukim bir kurum tarafından Hollanda'da elde edilen faiz gelirleri açısından da geçerli olacaktır.

Öte yandan devletlerden birinin mukimi olan bir gayrimaddi hak bedeli lehdarının bu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması durumunda elde edilen gayrimaddi hak bedeli ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle vergilendirme yetkisine ilişkin usul ve esaslar anlaşmanın 7. maddesine göre belirlenecektir.

Türkiye'nin akdettiği vergi anlaşmaları uyarınca gayrimaddi hak bedelleri üzerinden kaynak devlet tarafından alınacak vergi oranları şu şekildedir;³⁶⁷

TARAF DEVLET	VERGİ ORANI (%)
1. AVUSTURYA	10
2. NORVEÇ	10
3. GÜNEY KORE	10

³⁶⁷ www.gib.gov.tr

4. ÜRDÜN	12
5. TUNUS	10
6. ROMANYA	10
7. HOLLANDA	10
8. PAKİSTAN	10
9. İNGİLTERE	10
10. FİNLANDİYA	10
11. KKTC	10
12. FRANSA	10
13. ALMANYA	10
14. İSVEÇ	10
15. BELÇİKA	10
16. DANİMARKA	10
17. İTALYA	10
18. JAPONYA	10
19. B.A.E	10
20. MACARİSTAN	10
21. KAZAKİSTAN	10
22. MAKEDONYA	10
23. ARNAVUTLUK	10
24. CEZAYİR	10
25. MOĞOLİSTAN	10
26. HİNDİSTAN	15
27. MALEZYA	10
28. MISIR	10
29. Ç.H.C	10
30. POLONYA	10
31. TÜRKMENİSTAN	10
32. AZERBAJCAN	10
33. BULGARİSTAN	10
34. ÖZBEKİSTAN	10
35. A.B.D.	5 -10
36. BEYAZ RUSYA	10
37. UKRAYNA	10
38. İSRAİL	10
39. KUVEYT	10
40. RUSYA	10
41. SLOVAKYA	10
42. ENDONEZYA	10
43. LİTVANYA	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) 10 (diğer durumlarda)
44. HIRVATİSTAN	10
45. MOLDOVA	10

46. SİNGAPUR	10
47. KIRGIZİSTAN	10
48. TACİKİSTAN	10
49. ÇEK CUM.	10
50. BANGLADEŞ	10
51. LETONYA	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
	10 (tüm diğer durumlarda)
52. İSPANYA	10
53. SUDAN	10
54. SLOVENYA	10
55. SURIYE	15 (patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için)
	10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için)
56. YUNANİSTAN	10
57. TAYLAND	15
58. LÜKSEMBURG	10
59. ESTONYA	5 (sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
	10 (tüm diğer durumlarda)
60. İRAN	10
61. FAS	10
62. LÜBNAN	10

22.8.2.2.7. Sermaye Değer Artış Kazançları;

Anlaşmanın 13. maddesinde sermaye değer artış kazançlarının vergilendirilme yetkisine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca gayrimenkul bir varlığın elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergilendirme yetkisi sadece kaynak ülkede bulunmaktadır. Anılan uygulama kapsamındaki gayrimenkul varlık kavramı anlaşmanın 6. maddesinde düzenlenmiş olup, gayrimenkul varlıkların elden çıkarılması dışında sağlanan kazançlar da anılan madde çerçevesinde vergilendirilecektir. Buna göre İngiltere’de mukim bir kurumun Türkiye’deki bir gayrimenkulu elden çıkarmasından sağlamış olduğu kazanç, kaynak ülke durumunda bulunan Türkiye’de vergilendirilecektir.

Anlaşmanın 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında işyerine dahil menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre Devletlerden birinin bir teşebbüsünün diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların elden

çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, iş yerinin bulunduğu devlette vergilendirileceği belirtilmiştir.

Anlaşmanın 13. maddesinin (3) numaralı fıkrasında Devletlerden birinin bir teşebbüsünce, uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarının veya söz konusu gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarının işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların devrinden elde edilen kazancın sadece ikametgah ülkede vergilendirileceği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları genel olarak sadece elden çıkaranın mukimi olduğu ülke tarafından vergilendirilecektir. Buna karşılık her bir Devletin kendi mevzuatına göre, diğer Devletin bir mukiminin ilk bahsedilen Devlette mukim bir şirketin ihraç ettiği hisse senetlerini veya tahvilleri (bu Devlette sermaye piyasasına kaydedilen hisse senetleri ve tahviller hariç) ilk bahsedilen Devletin bir mukimine devretmesi dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden vergi alma hakkını etkilemeyecektir. Ancak bunun için, iktisap ile devir arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekmektedir.

22.8.2.3. Anlaşmadan Kaynaklanan Çifte Vergilendirmenin Giderilmesi (Mahsup Yöntemi);

Kitabımızın önceki bölümlerinde ana hatları itibariyle açıklandığı üzere anlaşma ile bir ülke mukiminin diğer akit devlette elde ettiği gelirin niteliğine bağlı olarak; kaynak devlet, ikametgah devlet ya da her iki devlette vergilendirme yetkisini haizdir. Doğal olarak tek başına ikametgah devletin ya da kaynak devletin vergilendirme yetkisini haiz olması durumunda diğer akit devletin bu kapsama dahil bulunan geliri vergilendirme yetkisi olmayacaktır.

Vergilendirme yetkisinin kaynak devlet ile ikametgah devlet arasında paylaştırıldığı durumlarda anlaşma, akit devletlerin vergilendirme yetkilerinin kullanılmasına ilişkin bir kısım şartlar getirirse de, çifte vergilendirme sorununun tam anlamıyla çözümünü sağlayamamaktadır. Bu sakıncayı gidermek için ülkelerin iç hukuklarının benimsemiş olduğu yöntemlerin tek başlarına yeterli olmayacağı düşüncesi ile anlaşma kendi yol açtığı bu çifte vergilendirmeyi yine kendisi gidermektedir. Konuya ilişkin anlaşmanın 23. maddesinin benimsediği yöntem, mahsup yöntemidir. Bu şekilde anlaşmanın belirlediği mahsup yöntemi, akit devletlerin iç hukuklarında, mahsup için öngörülen esaslara bağlı kalınmaksızın her iki devlet için ortak bir çifte vergilendirmeyi önleme tekniği geliştirmektedir.³⁶⁸

Türkiye mukimleri açısından çifte vergileme durumunun giderilmesine ilişkin usul ve esaslar anlaşmanın 23. maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Bu kapsamda olmak üzere; Bir Türkiye mukimi, Hollanda'da vergilendirilebilen bir gelir unsuru elde ettiğinde (aşağıda belirtilecek olanların dışındaki gelirler) Türkiye, bu geliri vergiden muaf tutacaktır. Buna göre Hollanda da vergilendirilen gelirlerden Türkiye'de de vergilendirilecek olan aşağıdaki gelirler üzerinden Hollanda'da ödenen vergi, yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk vergi mevzuatı hükümlerine göre aşağıda sayılan gelirler üzerinden Türkiye'de alınan vergilere mahsup edilecektir.

³⁶⁸ İbrahim Nihat BAYAR, age,

- Temettüer;
- Faizler;
- Gayrimaddi hak bedelleri;
- Hollanda'da vergilendirilen sermaye değer artış kazançları.

Bununla beraber bu mahsup, Hollanda'da vergilendirilebilen gelir için Türkiye'de mahsuptan önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

Hollanda mukimleri açısından çifte vergileme durumunun giderilmesine ilişkin usul ve esaslar anlaşmanın 23. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Bu kapsamda olmak üzere; Hollanda, mukimlerini vergilerken, söz konusu vergilerin üzerinden hesaplandığı vergi matrahına, bu Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'de vergilendirilebilen gelir unsurlarını dahil etme imkanına sahiptir. Ancak bir Hollanda mukiminin;

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- İşyeri vasıtasıyla elde edilen temettü gelirleri,
- İşyeri vasıtasıyla elde edilen faiz gelirleri,
- İşyeri vasıtasıyla elde edilen gayrimaddi hak bedelleri,
- Gayrimenkul ve menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen gelirler,

ile anlaşmanın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrası, 16. maddesi, 18. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 19. maddesi ve 22. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilen gelir unsurları elde ettiğinde Hollanda, söz konusu bu gelir unsurlarını vergiden indirim yaparak muafiyete tabi tutacaktır.

Diğer taraftan Hollanda mukimi tarafından Türkiye'de elde edilen;

- Anlaşmanın 10. maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamındaki temettü gelirleri,
- Anlaşmanın 11. maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamındaki faiz gelirleri,
- Anlaşmanın 12. maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamındaki gayrimaddi hak bedelleri,
- Anlaşmanın 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası kapsamındaki sermaye değer artış kazançları,
- Anlaşmanın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası kapsamındaki gemi, uçak veya kara nakil vasıtasının ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde edilen gelirleri,
- Anlaşmanın 17. ve 18. maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamındaki gelirleri,

üzerinden Türkiye'de ödenen vergiler, söz konusu bu gelirlerin Hollanda'da beyan edilen matraha ilave edilmesi dahil edilmesi kaydıyla, Hollanda vergisinden mahsup edilebilecektir. Bu şekilde mahsup edilecek miktar, bu gelir unsurları için Türkiye'de ödenen vergiye eşit olacaktır. Bununla birlikte yukarıda belirtilen gelirlerin Hollanda mevzuatı uyarınca vergiden muaf olması durumunda, muaf olan gelirler üzerinden Türkiye'de ödenen vergilerin Hollanda'da hesaplanacak vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan devletlerden birinin bir mukimi, anlaşmanın 13. maddenin (6) numaralı fıkrası gereğince diğer Devlette vergilendirilebilen bir sermaye değer artış kazancı elde ettiğinde, bu diğer Devlet söz konusu kazanç üzerinden alacağı vergiden, söz konusu kazanç için ilk bahsedilen Devlette alınan vergiye eşit bir miktarın mahsubuna müsaade edecektir.

22.9. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMEMİŞ SAYILAN TİCARİ KAZANÇLARI

5520 sayılı K.V.K.'nın 3. maddesinin (3/a) bendi uyarınca Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran dar mükellef kurumların bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde ettikleri kazançların "ticari kazanç" olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte anılan bendin paranteziçinde yer alan özel düzenleme uyarınca bu şartları taşıyalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu bu düzenleme çerçevesinde Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlarca Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye'de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde bentte yer alan ihracat muafılığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İşlemin, Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, ana merkeze bu şekilde gönderilen malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi bu muafılıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örneğin; faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muafılığından yararlanacaktır.

23. MADDE 23 : YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti

Madde 23- (1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

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

olarak uygulanır.

(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

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.

23.1. GENEL AÇIKLAMA

Ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinden dolayı Türkiye'de oluşan kurum kazancının safi tutarının kesin olarak tespit edilmesi mümkün olmadığından, bu kazancın tespitine ilişkin bir kısım ölçülerin konulması gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 23. maddesinde 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 18. maddesinde olduğu gibi Türkiye'de daimi veya arızı olarak faaliyette bulunan yabancı ulaştırma kurumlarının elde etmiş oldukları safi kurum kazancının, bu işlerden elde edilen hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak, eski K.V.K.'nın 18. maddesinde hasıllata uygulanacak ortalama emsal oranlarının Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştı. Buna karşılık yeni K.V.K.'nda ise ulaştırma işlerinden elde edilecek hasıllata uygulanacak emsal oranları madde metninde belirtilmiştir. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 23. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca ortalama emsal oranları taşıma faaliyetinin niteliğine göre şu şekilde olacaktır;

- Kara taşımacılığında %12,
- Deniz taşımacılığında %15,
- Hava taşımacılığında %5,

Türkiye'de elde edilen hasıllatın brüt tutarına söz konusu oranların uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Diğer taraftan anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında eski K.V.K.'nın 19. maddesinde olduğu gibi yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasıllatlarının aşağıdaki unsurlardan oluşacağı hüküm altına alınmıştır;

- Türkiye sınırları içinde gerçekte 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,

- Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekte 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,

- 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.

Örnek; (B) yabancı deniz ulaştırma kurumu, İzmir limanından Romanya'nın Köstence limanına kuru üzüm taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasıllat 150.000 TL'dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2006 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için

beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$150.000 \times \%15 = 22.500 \text{ TL Kurumlar Vergisi Matrahı (Safi Kurum Kazancı)}$$

$$22.500 \times \%20 = 4.500 \text{ TL Kurumlar Vergisi}$$

Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de bu Kanununun 30. maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisi bu örneğe göre,

$$22.500 - 4.500 = 18.000 \times \%15 = 2.700 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

24. MADDE 24 : BEYAN ESASI

Beyan esası

Madde 24- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir.

(3) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

24.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükelleflerinin genel olarak bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesinde genel esas, söz konusu kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi olup, tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar 5520 sayılı K.V.K.'nın 14. maddesinde, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde edecekleri kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar ise mezkur Kanunun bahse konu 24. maddesinde düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı "kurum kazancı" olarak adlandırılır ve ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle yıllık beyanname ile beyan edilir. Kaldı ki, tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar tevkif suretiyle vergilendirilmekle birlikte, söz konusu bu durum elde edilen kazancın yıllık beyanname ile beyan edilmesine engel değildir. Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde elde edilen kazanç veya iradın niteliği belirleyici olmaktadır.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Kitabımızın bu bölümünde ise öncelikle dar mükellefiyeti haiz

kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanacak daha sonra ise yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunlu ve ihtiyari olan kazanç ve iratlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

24.2. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA YILLIK BEYAN

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.’nın 20. maddesinde mezkur Kanunun 24. maddesi hükmü mahfuz kalmak şartıyla, kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı, 22. maddesinde ise dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancının G.V.K.’nın 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de namına hareket eden kimsenin bu gibi kazançları iktisap tarihinden itibaren onbeş gün içinde anılan Kanunun 101. maddesinde belirtilen vergi dairelerine beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte 2006 ve izleyen hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.’nın “Beyan esası” başlıklı 24. maddesinde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara ilişkin kurumlar vergisinin, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı ve beyannamenin ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içereceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de birbirinden farklı mahiyette olan kazanç veya irat elde etmeleri ya da Türkiye’de birden fazla şube, mağaza, ofis vb. yerlerde faaliyette bulunmaları durumunda her bir kazanç veya irat türü itibarıyla ya da faaliyette buldukları her bir iktisadi birim itibarıyla elde edilen kazanç ya da iratlar için ne şekilde beyanname verileceğine ilişkin olarak anılan maddenin (2) ve (3) numaralı fıkralarında özel düzenleme yapılmıştır. Buna göre her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname vereceği gibi mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmeyecektir.

24.3. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARCA YILLIK BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ DURUMLAR

Dar mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde; yıllık ve özel beyan ve tevkifat esası olmak üzere üç farklı sistem bulunmaktadır. Dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifat yapılmasına ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi ile G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinde olmak üzere iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Buna göre anılan maddeler uyarınca dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şunlardır;

- Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar,

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,

- Serbest meslek kazançları,

- Gayrimenkul sermaye iratları,

- G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,

- 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,

- 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 (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları,

- Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

- 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,

Bununla birlikte dar mükellef kurum kazançları üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da diğer kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu bu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu, ancak her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizi, mevduat faizi, repo gelirleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde ettikleri ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında verilecek beyannamelere ithalinin zorunlu olduğu belirtilen kazanç ve iratlar aynı zamanda

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi olduklarından, dar mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında Türkiye'de elde edecekleri her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizi, mevduat faizi, repo gelirleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca beyan edilmemesi ve diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere ithal edilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesinde özetle; dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının G.V.K.'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde mezkur Kanununun 27. maddesinde belirtilen vergi dairesine özel beyanname ile bildirmek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunlu olanlar ile ihtiyari olanlar şunlardır;

a. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler:

- Ticari Kazançlar (G.V.K. Md. 37)
- Zirai Kazançlar (G.V.K. Md. 52)
- Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satış bedelleri (G.V.K. Md. 75/8)
- İştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik bedelleri (G.V.K. Md. 75/3)
- Tevkif yolu ile vergilendirilmemiş diğer tüm kazanç ve iratlar (Menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen değer artışı kazançları ile arızı kazançlar hariç)

b. Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Yıllık Beyannamelere İthal Zorunlu Gelirler:

- Her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizi,
- Mevduat faizi,
- Repo gelirleri,
- Yatırım Fon ve Ortaklıklardan elde edilen kar payları,

Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı G.V.K.'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alındığından 2006-2015 yılları arasında elde edilen ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş bulunan bu iratların diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere ithal edilmemesi gerekmektedir. Ancak dar mükellefiyeti haiz kurumların iş yerleri vasıtasıyla elde etmiş oldukları anılan iratların G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi

uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olsa dahi yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

c. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthalî İhtiyari Olan Gelirler:

- Telif, ihtira, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri (G.V.K. Mük. Md. 80)
- Kurumlardan elde edilen kar payları (G.V.K. Md. 75/1–3)
- Serbest Meslek Kazançları (G.V.K. Md. 65)
- Gayrimenkul sermaye iratları (G.V.K. Md. 70)
- Hükümetin Müsaadesi ile Açılan Sergi ve Panayır Ticari Kazançları (G.V.K. Md. 30/1)
- Faizsiz Kredi ve KOB Kar Payları ile KZKH Kar Payları (G.V.K. Md. 75/12)
- Her Nevi Alacak Faizi (G.V.K. Md. 75/6)
- İskonto Bedelleri (G.V.K. Md. 75/10)

Öte yandan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında anılan madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebileceği belirtilmiş olmakla birlikte dar mükellef kurumlarca tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul kıymet alım-satım kazançları için ihtiyari olarak yıllık beyanname verilmesi mümkün değildir.

25. MADDE 25 : VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN

Vergilendirme dönemi ve beyan

Madde 25- (1) Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

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

(3) Kanununun 26 ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.

(4) Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

(5) 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.

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

25.1. GENEL AÇIKLAMA

Tam mükellefiyeti haiz kurumlarca elde edilen kurum kazançlarının vergilendirilmesinde geçerli olacak vergilendirme dönemi 5520 sayılı K.V.K.'nın 16., dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar açısından geçerli olacak vergilendirme dönemi ise mezkur Kanununun 25. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde geçerli olacak vergilendirme dönemi, söz konusu kazancın yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi ya da tevkif suretiyle vergilendirilmesi durumlarında farklılık arz etmektedir.

25.2. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARINDA VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların bir kısmının yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunlu bir kısmı için ise ihtiyari iken bir kısım kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesi şart olup, bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergiler, nihai vergi mahiyetini taşımaktadır. Doğal olarak dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirme dönemi, söz konusu kazanç ya da iradın yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi ya da tevkif suretiyle vergilendirilmesi durumlarında farklılık arz etmektedir.

Genel olarak tam mükellef kurumlarda olduğu gibi elde ettikleri kazanç ve iratları yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Buna karşılık kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemi olacaktır. Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.’nın 22. maddesinin (5) numaralı fıkrasında tam mükellef kurumların tasfiyesine ilişkin hükümlerin dar mükellef kurumlar açısından da geçerli olduğu hüküm altına alındığından tasfiye halindeki dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine, tasfiye dönemi esas alınacaktır.

Dar mükellef kurum kazançlarının vergilendirme dönemine ilişkin olarak yapılan bu açıklamalar, tevkifata tabi tutulmuş bulunan ve ihtiyari veya zorunlu olarak yıllık beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratlar açısından da geçerlidir. Ancak, gerek 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. gerekse G.V.K.’nın Geçici 67. maddeleri uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmemesi durumunda, doğal olarak vergi tevkifatının ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılacaktır.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 26. maddesinde özetle; dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının G.V.K.’nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde mezkur Kanunun 27. maddesinde belirtilen vergi dairesine özel beyanname ile bildirmek zorunda olduğu hüküm altına alınmış olup, özel beyanname ile beyan edilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınacaktır.

25.3. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ YER VE SÜRE

5520 sayılı K.V.K.’nın 25. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği yer, (5) numaralı fıkrasında ise verileceği süre hüküm altına alınmıştır. Buna göre; yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, 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 kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan dar mükellefiyeti haiz olan bir kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratların için zorunlu ya da ihtiyari olarak yıllık beyannamenin 25 Nisan günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

26. MADDE 26 : ÖZEL BEYAN ZAMANI TAYİN OLUNAN GELİRLER

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler

Madde 26- (1) *Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.*

(2) *Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.*

26.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlardan (dar mükellef kurumlar açısından Türkiye'de elde edilen ücret gelirleri hariç) oluşan kurum kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin genel esas bu şekilde olmakla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumlarca Türkiye'de elde edilen bir kısım kazanç ve iratların vergilendirilmesinde tevkifat esaslı geçerli olup, bir kısım kazançların ise özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı K.V.K.'nın "Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler" başlıklı 26. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazançların "özel beyanname" ile beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

26.2. ÖZEL BEYANNAME İLE BEYAN EDİLECEK KAZANÇLAR

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların genel olarak bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tamamı “kurum kazancı” olarak adlandırılır ve ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle vergilendirilir. Bununla birlikte mezkur Kanunun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı, (2) numaralı fıkrasında ise dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, G.V.K.’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, söz konusu bu kazançlarında tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler çerçevesinde tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan mezkur Kanunun 3. maddesinin (3/e) bendinde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde edecekleri diğer kazanç ve iratların kurumlar vergisine tabi olduğu, (4) numaralı fıkrasında ise kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmesi ile ilgili olarak G.V.K. hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiş, anılan Kanunun 7. maddesinin (7) numaralı bendinde diğer kazanç ve iratlar açısından bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi durumunda söz konusu kazanç ya da iradın Türkiye’de elde edildiğinin kabul edileceği belirtilmiştir. Ayrıca anılan madde de uygulamada ortaya çıkması tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu hüküm altına alınmıştır.

26.2.1. Değer Artış Kazançları

Gelire giren diğer kazanç ve iratlar, G.V.K.’nın 80. maddesinde değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olarak ikiye ayrılmış ve mezkur Kanunun mük.80. maddesinde değer artış kazançları, 81. maddesinde vergilendirilmeyecek değer artış kazançları, 82. maddesinde ise arızı kazançlar tadadi olarak belirtmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre aşağıda yer alan mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı mahiyetindedir;³⁶⁹

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Teklif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

³⁶⁹ Anılan madde uygulaması açısından “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar

26.2.2. Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır;

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).

6. Dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bu kapsamda olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi hükmü uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve özel beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratlar şunlardır;

26.2.3. Özel Beyanname İle Beyan Edilmesi Zorunlu ve İhtiyari Olan Kazanç ve İratlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların G.V.K.'nın 80. maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması durumunda söz konusu kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesi gerektiği hüküm altına alınmış olmakla birlikte mezkur

Kanunun 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında ise tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların özel beyanname ile zorunlu ya da ihtiyari olarak beyan edileceği durumlar şu şekilde olacaktır;

26.2.3.1. Özel Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler:

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançlardan özel beyanname ile beyan edilmesi zorunlu olanlar şunlardır;

- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları,
- Ortaklık hak ve hissesi elden çıkarma gelirleri,
- Faaliyeti durdurulan işletmelerin kısmen veya tamamen satışından sağlanan kazançlar,
- Gayrimenkuller, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayri menkul olarak tescil edilen hakların satış karı,
- Arızı kazançlar,

26.2.3.2. Özel Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Özel Beyannamelere İthali Zorunlu Gelirler:

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançlardan özel beyanname ile beyan edilmesi ihtiyari ancak başka gelirleri nedeniyle verilecek özel beyannamelere ithali zorunlu olanlar şunlardır;

- Yatırım Fon ve Ortaklıklardan elde edilen kar payları,
- Tahvil Faizleri,
- Mevduat Faizleri,

26.2.3.2. Özel Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthali İhtiyari Olan Gelirler:

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançlardan özel beyanname ile beyan edilmesi ve başka gelirleri nedeniyle verilecek özel beyannamelere ithali ihtiyari olanlar şunlardır;

- Telif, ihtira, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri,
- Kurumlardan elde edilen kar payları,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Hükümetin Müsaadesi ile Açılan Sergi ve Panayır Ticari Kazançları,
- Faizsiz Kredi ve KOB Kar Payları ile KZKH. Kar Payları,
- Her Nevi Alacak Faizi,
- İskonto Bedelleri,
- Repo Gelirleri,

26.3. ÖZEL BEYANNAME

5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınan diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de daimi temsilcileri vasıtası olmaksızın veya işyerlerine bağlı olmaksızın Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların G.V.K.'nın 80. maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması durumunda söz konusu kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.³⁷⁰

Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumların; Türkiye'deki daimi temsilcileri vasıtasıyla veya iş yerlerinde elde ettikleri diğer kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesi mümkün olmadığı gibi, diğer kazanç ve iratların yanı sıra başka gelirlerinde elde edilmesi durumunda da özel beyanname verilmeyecektir. Söz konusu bu durumlarda dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

26.4. VERGİLENDİRİLMEMEYEN DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Genel olarak dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç iratların safi tutarı, G.V.K.'nın ilgili hükümleri çerçevesinde tespit edilmekte olup, aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratların safi tutarı da mezkur Kanunun ilgili hükümleri çerçevesinde belirlenecektir. Bununla birlikte, 5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnaların, dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınması mümkün değildir.

Buna karşılık dar mükellef kurumlarca Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümler dar mükellef kurumlar açısından da geçerli olacaktır. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.'nın anılan 26. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve G.V.K.'nın mükerrer 81. maddesi hükmü gereğince, dar mükellef kurumların, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı

³⁷⁰ Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Özel beyan zamanı" başlıklı 22. maddesinde de dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınan diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile beyan etmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran 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 şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır. Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

26.5. ÖZEL BEYANNAME UYGULAMASI İLE İLGİLİ OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKMASI MUHTEMEL BİR SORUN

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların G.V.K.'nın 80. maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması durumunda söz konusu kazanç ve iratların elde edildikleri tarihten itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada özel beyanname ile beyan edilmesi gereken kazançlar elde edilerek özel beyanname ile beyan edildikten sonra yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken başka kazanç ve/veya iratların elde edilmesi durumunda özel beyanname ile beyan edilerek ödenen vergiler ile ilgili olarak herhangi bir düzeltme işlemi yapıp elde edilen kazancın tamamının yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği ile ilgili olarak bir kısım tereddütlerin ortaya çıkması muhtemeldir.

5520 sayılı K.V.K.'nın "Vergilendirme Dönemi ve Beyan" başlıklı 25. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme döneminin hesap dönemi olduğu, buna karşılık mezkur maddenin (3) numaralı fıkrasında ise özel beyanname ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde ise vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihinin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle bizce dar mükellef kurumlarca Türkiye'de diğer kazanç ve iradın elde edildiği tarih itibarıyla diğer gelir unsurlarına dahil başkaca kazanç ve irat elde edilmemiş olması durumunda söz konusu kazanç ve iradın vergilendirme dönemi, kazancın elde edildiği tarih olacaktır. Bu nedenle özel beyannamenin verilmesini müteakiben başkaca gelir elde edilmesi durumunda herhangi bir düzeltme işleminin yapılmasına gerek bulunmadığı kanaatindeyiz.

27. MADDE 27 : BEYANNAMENİN VERİLME YERİ

Beyannamenin verilme yeri

Madde 27 - (1) Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesi;

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) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

d) Arızî 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 ticarî, ziraî veya meslekî 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 verilir.

27.1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı K.V.K.'nın 26. maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmü uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların G.V.K.'nın 80. maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı devir ve temlik)

karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması durumunda söz konusu kazanç ve iratların elde edildikleri tarihten itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan özel beyannamelerin verileceği vergi daireleri mezkur Kanunun 27. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anılan madde metninde yer alan özel düzenleme uyarınca dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlara ilişkin özel beyannamenin verileceği yer vergi dairesi, genel olarak kazancı doğuran işlemin niteliğine bağlı olarak belirlenecektir.

27.2. ÖZEL BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın “Beyannamenin verilme yeri” başlıklı 27. maddesinde özetle; dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri diğer kazanç ve iratların beyan konusu edildiği özel beyannamenin verileceği yerler, tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bilindiği gibi, 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 22. maddesi hükmü uyarınca dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlara ilişkin özel beyannamenin Gelir Vergisi Kanunu’nun 101. maddesinde belirtilen vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

Madde metinlerinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, G.V.K.’nın 101. maddesinde beyannamenin verileceği yere ilişkin olarak yer alan hükümlerin aynısı yeni K.V.K.’nın 22. maddesinde de yer almaktadır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyete tabi kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlara³⁷¹ ilişkin özel beyannamelerin, söz konusu kazanç veya iradın elde edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

- Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

- Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve

³⁷¹ Dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar genel olarak özel beyanname ile beyan edilecek olmakla birlikte; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller üzerinden 5520 sayılı Kanunun 30. maddesi uyarınca tevkiyat yapılacak olup söz konusu bu kazançlar için özel beyanname verilmesi veya diğer gelirler için verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithali ihtiyaridir.

eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,
yerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

28. MADDE 28 : TARHİYATIN MUHATABI, TARH ZAMANI VE TARH YERİ

Tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri

Madde 28- (1) *Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.*

(2) *Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur.*

28.1. DAR MÜKELLEFIYETTE TARHİYATIN MUHATABI

5520 sayılı K.V.K.'nın 28. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara ait kurumlar vergisinin, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut olmaması durumunda ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunması gerekmektedir.³⁷²

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde yıllık ve özel beyanname ve tevkifat esas olmak üzere üç farklı esas bulunmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere anılan vergilendirme yöntemleri itibariyle tarhiyata muhatap tutulacak olanlar şu şekilde olacaktır;

28.1.1 Yıllık Beyanname ile Beyan Edilen Vergilerde Tarhiyatın Muhatabı

³⁷² Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki hesap dönemlerinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 27. maddesinde tarhiyatın muhatabı, hem tam hem de dar mükellef kurumlar açısından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Buna göre anılan maddenin (1) ve (2) numaralı bentleri uyarınca; kurumlar vergisi genel olarak tüzel kişiliğin adına tarh edilecek olmakla beraber iktisadi kamu müesseselerinden, derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanların vergisi ise bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek ve vakıf namına tarh edilecektir. Bununla birlikte anılan maddenin (3) numaralı bendinde ise dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisinin bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kazanç ve iratların (ticari ve zirai kazançlar) yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda kurumlar vergisinin daimi temsilci adına tarh edilmesi gerekmektedir. Kaldı ki 5520 sayılı K.V.K.’nın 25. maddesinin (4) numaralı fıkrasında beyannamenin verileceği vergi dairesinin; “iş yeri veya daimi temsilcinin bulunduğu yer” olarak belirtilmesi de yapılan bu açıklamayı doğrulamaktadır. Bununla beraber bahse konu 28. madde de tarhiyatın muhatabı olarak, daimi temsilci deyimine yer verilmemiş, “müdür ve temsilciler” deyimini kullanılmıştır. Bunun nedeni, temsilci deyiminin daimi temsilciyi esasen içerdiği ve özel beyan esasında daimi temsilci sıfatını haiz olmayan kimselerinde temsilci deyimini kapsamında, vergiye muhatap alınacak olmasıdır.³⁷³

28.1.2 Özel Beyanname ile Beyan Edilen Vergilerde Tarhiyatın Muhatabı

5520 sayılı K.V.K.’nın 26. maddesinde özetle; dar mükellefiyeti haiz kurumların vergiye tabi kazancının G.V.K.’nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, söz konusu kazanç ve iratların yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse tarafından bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde vergi dairesine özel beyanname ile beyan edilmek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan düzenlemeden de anlaşılacağı üzere özel beyan esasında yapılacak vergilemede, beyanname verme mükellefiyeti yabancı kurumun kendisine veya Türkiye’de yabancı kurum adına hareket eden kimselere yüklenmiştir. Buna göre örneğin, yabancı bir ulaştırma kurumunun Türkiye’den başlayacak bir taşıma ile ilgili liman hizmetlerini yapan kimse, Türkiye’de yabancı kurum namına hareket eden kimse olarak değerlendirilmek suretiyle, tarhiyata muhatap tutulacaktır.³⁷⁴

28.1.3 Tevkif Suretiyle Yapılacak Vergilemede Tarhiyatın Muhatabı

5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar tevkif suretiyle vergilendirilecek olmakla birlikte anılan maddenin (9) numaralı fıkrası uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazanç ve iratların verilecek beyannamelere ithal edilmesi zorunludur. Bu durumda mezkur Kanunun 28. maddesi uyarınca tarhiyatın kazanç ve iradı yabancı kuruma sağlayanlar adına yapılması gerekirken, 25. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise kurumlar vergisi beyannamesinin kazanç ve iradı yabancı kuruma sağlayanların bağlı olduğu yer vergi dairesine verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun 28. maddesi hükmü, kazanç ve iradı sağlayanların sadece 30. madde uyarınca tevkif edecekleri vergi ile sınırlı olduğu anlamında anlaşılabilir. Ancak mezkur Kanunun 25. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, kurumlar vergisi beyannamesinin kazanç ve iradı sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesine verileceği hükmü, tevkifata tabi kazanç ve irat unsurları için, seçimlik hakkı dahilinde verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılacak vergilemede de, bunların muhatap olarak alınacaklarını gösterir.³⁷⁵

³⁷³ “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları” (Föy Volant), Oluş Yayıncılık, Eylül/2006, Ankara, S: 635

³⁷⁴ age, S: 636

³⁷⁵ age, S: 637

28.2. TARH ZAMANI

5520 sayılı K.V.K.'nın 28. maddesinin (2) numaralı fıkrasında; kurumlar vergisinin, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunacağı hüküm altına alınmıştır.

29. MADDE 29 : ÖDEME SÜRESİ

Ödeme süresi

Madde 29- (1) *Dar mükellefiyette kurumlar vergisi;*

a) *Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,*

b) *Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,*

c) *Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,*

ödenir.

29.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeneceği süreler 5422 sayılı K.V.K.'nın 40, 41 ve 42. maddelerinde düzenlenmişti. Buna göre genel olarak kurumlar vergisinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar, özel beyanname ile beyan edilen durumlarda beyanname verme süresi içinde, tevkif edilen vergilerin ise beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan mezkur Kanunun 42. maddesi uyarınca; tasfiye ve birleşme halinde tasfiye edilen veya birleşen kurumlar namına tasfiye veya birleşme kararı üzerinden tarh olunan vergilerin, tasfiye veya birleşme beyannamesinin verme süresi içinde vergi dairesine ödenmesi gerekirken tasfiye edilen veya birleşen kurumların tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergilerinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca anılan madde uyarınca devir ve bölünmelerde, münfesi kurum namına tahakkuk eden vergilerin ise beyanname verme süresi içinde birleşilen veya devralan kurumlardan alınacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen hesap dönemlerinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 21 ve 29. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna

göre tam mükellefiyeti haiz kurumlar açısından hesaplanan kurumlar vergisinin ödenme süresi anılan Kanununun 21. maddesinde, dar mükellef kurumlar açısından ise 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödenme süresine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

29.2. DAR MÜKELLEFLERİN KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEN HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDEME SÜRESİ

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 2006 ve izleyen hesap dönemlerinde Türkiye’de elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödenme sürelerine ilişkin esaslar 5520 sayılı K.V.K.’nın “Ödeme süresi” başlıklı 29. maddesinde vergilendirme yöntemine bağlı olarak (yıllık veya özel beyan ya da tevkifat) ayrı ayrı düzenlenmiş ve tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi ya da tasfiye ve birleşme hallerinde hesaplanan kurumlar vergisinin ödenme süreleri hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere anılan düzenleme uyarınca dar mükellef kurum kazançları üzerinden tarh edilen kurumlar vergisinin ödenme süreleri şu şekilde olacaktır;

- Yıllık beyannamede ödeme, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, (Doğal olarak hesap dönemi takvim yılı olan bir dar mükellef kurum, elde ettiği kazanç ve iratları ihtiva eden yıllık beyannameyi hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan dar mükellef kurumun yıllık beyannameyi 25 Nisan günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine vermesi ve tarh edilen vergiyi 30 Nisan günü akşamına kadar ödemesi gerekmektedir. Diğer taraftan kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş bulunan kurumların da aynı şekilde hesap döneminin kapandığı tarihi takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi beyannamesini vermek ve tarh edilen kurumlar vergisini de beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödemesi gerekmektedir.)

- Muhtasar beyannamede ödeme, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar, (Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkif edilen vergilerin, tevkif edilen vergilere ilişkin muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.)

- Özel beyannamede ödeme, beyanname verme süresi içinde, (Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri vergiye tabi gelirin diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) oluşması durumunda söz konusu kazanç ve iratların elde edildikleri tarihi izleyen onbeş gün içinde özel beyanname ile beyan edilmesi ve beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.)

- Tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi ya da tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde hesaplanan kurumlar vergisinin ise beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

30. MADDE 30 : DAR MÜKELLEFIYETTE VERGİ KESİNTİSİ

Dar mükellefiyette vergi kesintisi

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

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

b) *Serbest meslek kazançları.*

c) *Gayrimenkul sermaye iratları.*

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

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

(3) *Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.*

(4) *Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr*

paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

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

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

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

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

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

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

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

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

belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

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

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

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

30.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları bir kısım kazanç ve iratlar, 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumların da 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların bir kısmı 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulacaktır. Bilindiği üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların bir kısmı üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu olmayıp sadece anılan madde metninde yer alan kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca madde metninde yer almakla birlikte dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, söz konusu bu kazanç ve iratlar üzerinden anılan madde hükmüne göre tevkifat yapılması da söz konusu olmayacaktır. (Kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler, bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın tevkifata tabi olacaktır.)

Kitabımızın izleyen bölümlerinde öncelikle dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca yapılmakta olan tevkifat uygulaması, daha sonra ise bu tarihten sonra elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30 ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifat uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

30.2. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN 01.01.2006 TARİHİNDEN ÖNCE ELDE ETTİKLERİ KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI (5422 SY. K.V.K. MD. 24)

Bilindiği üzere 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ait kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinde; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların dar mükellef olarak adlandırılacağı ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.³⁷⁶

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde elde edilen kazanç veya iradın mahiyetine bağlı olarak; yıllık beyan, özel beyan ve tevkifat esası olmak üzere üç farklı sistem geçerli olmaktadır. Bilindiği üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlarda tevkifata tabi bulunmakla birlikte tam ve dar mükellef kurum kazançlarının tevkif suretiyle vergilendirilmeleri arasında farklılıklar mevcuttur.³⁷⁷ Buna göre tam mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri kazanç ve iratların tevkif suretiyle vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar G.V.K.'nın 94. maddesinde yer almakla birlikte dar mükellef kurumlarca aynı dönemde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden ise 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Ayrıca tam mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri kazançların tevkif suretiyle vergilendirilmiş olması, söz konusu bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakla birlikte dar mükellef kurumlarca elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazanç ve iradın yıllık veya özel beyanname ile beyan edilme veya diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin dahil edilme mecburiyeti bulunmamaktadır.³⁷⁸

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

30.2.1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasının düzenlendiği

³⁷⁶ 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında 01.01.2006 tarihinden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alınmıştır.

³⁷⁷ 5422 sayılı K.V.K.'nda sadece dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifat yapılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinin bir kısım bentlerinin parantez içinde "tam mükellef kurumlar dahil" ibarelerine yer verilmek suretiyle, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazanç ve iratlarda tevkifat uygulamasının kapsamına dahil edilmiştir. Örneğin tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen yıllara sari inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri, tahvil faizleri, repo gelirleri tevkifat uygulamasının kapsamına dahil bulunmaktadır.

³⁷⁸ 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinin beşinci fıkrasında özetle; tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin ya da anılan madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere bu kazanç ve iratların ithalinin ihtiyarı olduğu, buna karşılık; her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri ile yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinin altıncı fıkrasında, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olanlar hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme uyarınca dar mükellef kurumlara tevkifata tabi kazanç ve iratları sağlayanlar (nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişiler) söz konusu ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar. Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasının düzenlendiği G.V.K.'nın 94. maddesinde tevkifat yapmak zorunda olanlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmış olmakla birlikte dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorunda olanlar tadadi olarak belirtilmemek suretiyle tevkifata tabi kazanç ve iratları ödeyenlerin tamamı tevkifat yapmakla yükümlü tutulmuştur.³⁷⁹

Ancak dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazançlardan kendileri tarafından tevkifat yapılacak durumlarda mevcuttur. Buna göre K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetler neticesinde elde ettikleri kazançlar üzerinden kendileri tarafından tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak söz konusu bu mahiyetteki gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın oranı 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %0 olarak belirlenmiştir.

30.2.2. Tevkifat Matrahı ve Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratlar (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller hariç) dışında kalan kazanç ve iratları tevkifata tabi bulunmaktadır. Buna göre dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri;

- Menkul sermaye iradı,
- Gayrimenkul sermaye iradı,
- Ücret,
- Serbest meslek kazancı, ile
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller,

üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

³⁷⁹ Bilindiği üzere G.V.K.'nın 94. maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca; Kamu idare ve müesseseleri, İktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler ve vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler tam mükellef kurumlara ödemiş oldukları tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar.

Buna karşılık 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Türkiye’de fatura karşılığı tahsil edilen ve Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulan defterlere hasılat olarak kaydedilen tevkifata tabi kazanç ve iratların (gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ücret, serbest meslek kazancı ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller) ticari kazanç olarak değerlendirilerek söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.³⁸⁰

Öte yandan dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları ve izleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanan tevkifata tabi kazanç ve iratların gayrisafi (brüt) tutarı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu tevkifata tabi kazanç ve iradın, tevkifata tabi tutulmaksızın istihkak sahibi dar mükellef kuruma net olarak ödenmesi durumunda yapılan ödemenin brüt tutarı hesaplanmak suretiyle üzerinden tevkifat yapılacak tutara ulaşılacaktır. Bu kapsamda olmak üzere net olarak yapılan ödemenin brüt tutarının şu şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Ödemenin Brüt Tutarı	=	Net Tutar
		1-(Tevkifat Oranı)

Buna karşılık dar mükellefiyeti haiz kurumun Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iradın yabancı para cinsinden kendisine ödenmiş olması durumunda söz konusu yabancı para tutarı, nakden veya hesaben ödemenin gerçekleştirildiği ya da tahakkuk ettirildiği tarihteki kur ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar ve söz konusu bu kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılmasına ilişkin usul esaslar şu şekildedir;

30.2.2.1. Ücret

Ücret geliri, G.V.K.’nın 61. maddesinde; işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan 5422 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (2) numaralı bendinde dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ücret gelirlerinin kurumlar vergisine tabi olduğu, G.V.K.’nın 7. maddesinin (3) numaralı bendinde ise hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi ya da edilmekte olması veya

³⁸⁰ Türkiye’de bir işyeri açmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi kurumların, bu işyerlerinden elde ettikleri ve kurum kazancına dahil kazanç ve iratları üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesine göre bir tevkifat yapılmayacağına ilişkin olarak 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan örnek şu şekildedir;

“6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu Hükümlerine göre; belli bir sermaye getirerek Türkiye’de şube açan yabancı bankaların, anılan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır. Bu kazanç ve iratlar ticari kazançta dahil edilerek vergilenecektir. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan 24. madde hükmü uyarınca tevkifat yapılacağı tabiidir.

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

değerlendirilmesi durumlarında söz konusu ücret gelirin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Genel olarak kurumların, belli bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak çalışamayacağı ve buna bağlı olarak ücret geliri elde edemeyeceği düşünülse de dar mükellef kurumların personellerini, Türkiye’deki bir kurumun emrine amade kılması suretiyle elde edecekleri gelirler, Türkiye’de elde edilmiş ücret geliri olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde edecekleri ücret gelirleri üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. (Ancak kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere dar mükellef kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.’nın 3. maddesinde “ücret geliri” yer almamaktadır. Buna göre dar mükellefiyeti haiz kurumların bu tarihten sonra Türkiye’de elde edecekleri ücret gelirleri kurumlar vergisine tabi olmayacağı gibi ayrıca söz konusu bu mahiyetteki ödemeler üzerinden tevkifat da yapılmayacaktır.)

30.2.2.2. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek kazançları, G.V.K.’nın 65. maddesinde; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar olduğu, serbest meslek faaliyetinin ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 5422 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (3) numaralı bendinde dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, G.V.K.’nın 7. maddesinin (4) numaralı bendinde ise serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de ifa edilmesi ya da değerlendirilmesi durumlarında söz konusu serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Genel olarak kurumların, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işleri işverene tabi olmaksızın şahsi sorumlulukları altında kendi nam ve hesaplarına yapmalarının mümkün olmadığı düşünülse de dar mükellef kurumların personellerini, Türkiye’deki anılan şartlar altında gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde elde edecekleri gelirler, Türkiye’de elde edilmiş serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

30.2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

Bilindiği üzere gayrimenkul sermaye iratları G.V.K.’nın 70. maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre; anılan madde metninde tadadi olarak belirtilen mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmek suretiyle gelir vergisine tabi olacaktır. Diğer taraftan 5422 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (5) numaralı bendinde dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, buna karşılık G.V.K.’nın 7. maddesinin (5) numaralı bendinde ise

gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için; gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ya da bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de bulunan gayrimenkuller ile Türkiye’de kullanılan ya da değerlendirilen gayrimenkuller dışındaki diğer mal ve hakların kiralanmasından elde ettikleri gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi olup, 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen anılan bu gelirler üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir.

30.2.2.4. Menkul Sermaye İratları

Menkul sermaye iratları G.V.K.’nın 75. maddesinin birinci fıkrasında tanımlanmış olup, buna göre; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen; kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Diğer taraftan anılan maddenin ikinci fıkrasında da kaynağına bakılmaksızın bir kısım iratlarında menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan 5422 sayılı K.V.K.’nın 12. maddesinin (6) numaralı bendinde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri menkul sermaye iratlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, G.V.K.’nın 7. maddesinin (6) numaralı bendinde ise dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de yatırılmış sermaye dolayısıyla elde ettikleri gelirlerin Türkiye’de elde edilmiş menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmek suretiyle vergiye tabi olacağı ve sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması kavramından, Türkiye’deki herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye’de kullanılması anlamına geleceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye’de yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen iratlar, Türkiye’de elde edilmiş menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi olup, 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen anılan bu gelirler üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir.

30.2.2.5. Gayri Maddi Hak Bedelleri

G.V.K.’nın mükerrer 80. maddesinde bir kısım mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların genel olarak değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olduğu, (2) numaralı bendinde mezkur Kanunun 70. maddesinin (5) numaralı bendinde yer alan hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından, (3) numaralı bendinde ise telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların da bu kapsamda değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun 70. maddesinin (5) numaralı bendinde; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar yer almaktadır.

5422 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratların kurumlar vergisine tabi olduğu, G.V.K.'nın 7. maddesinin (7) numaralı bendinde ise diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi ya da Türkiye'de değerlendirilmesinin gerektiği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde genel olarak ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmış olmakla birlikte söz konusu bu düzenlemenin bir istisnası anılan madde de düzenlenmiştir. Buna göre anılan madde metninde telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde aldıkları bedeller üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

30.2.2.6. Sergi ve Panayırlardan Elde Edilen Kazançlar

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilerek yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançların vergilendirilmesinde genel esas bu olmakla birlikte G.V.K.'nın 30. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; dar mükellef kurumların hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançların, Türkiye'de başka iş yeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması kaydıyla gelir vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak anılan istisna uygulaması gerçek kişiler açısından geçerli olup, dar mükellef kurumların anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir. Bununla birlikte 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde ise dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden kendileri tarafından tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olmakla birlikte, 20.12.1985 tarih ve 85/10178 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile anılan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden, 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca kendileri tarafından %0 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

30.2.3. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratlar ile Tevkif Edilen Vergilerin Beyanı

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca; tevkifata tabi kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödeyen gerçek ve tüzel kişilerin bir ay içinde tevkif ettikleri tutarları izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine

muhtasar beyanname ile beyan etmeye mecbur olup, mezkur Kanunun 41. maddesi uyarınca da söz konusu beyan edilen tevkifat tutarlarının beyannamenin verileceği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere tam mükellef kurumların bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlar kurum kazancını oluşturmakta ve buna bağlı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmakta ve yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilmektedir. Buna karşılık dar mükellefiyeti haiz kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar kurumlar vergisine tabi olup, elde edilen kazancın mahiyetine bağlı olarak yıllık veya özel beyan ya da tevkif suretiyle vergilendirilmektedir.

Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olması durumunda söz konusu kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi hususu özellik arz etmektedir. 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesinin beşinci fıkrasında özetle; dar mükellef kurumlarca elde edilmiş tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin ya da başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithalinin ihtiyari olduğu, buna karşılık tevkifata tabi tutulmuş olan;

- Her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

- Mevduat faizleri,

- Yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının,

diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık veya özel beyannamelere ithal edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumlarca Türkiye’de elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların ihtiyarilik hakkının kullanılması suretiyle beyan edilmesi ya da diğer gelirler için verilecek beyannamelere ithali zorunlu olan gelirler için yıllık veya özel beyanname verilmesi durumunda doğal olarak söz konusu bu kazanç ve iratlar üzerinden daha önce tevkifat yapılmış olması nedeniyle mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkması mümkündür. Bu kapsamda olmak üzere anılan mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5422 sayılı K.V.K.’nın 44. maddesinde beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınış olup, anılan mahsup uygulamasına ilişkin usul ve esaslar kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

30.3. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN 01.01.2006 TARİHİNDEN SONRA ELDE EDECEKLERİ KAZANÇ VE İRATLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Kitabımızın önceki bölümlerinde ana hatları itibarıyla açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde ettikleri

kazanç ve iratların vergilendirilmesinde, elde edilen kazancın niteliğine ve mahiyetine bağlı olarak yıllık veya özel beyan ile tevkifat esası geçerli olmaktadır. Aynı şekilde anılan mükelleflerin 01.01.2006 tarihinden sonra da Türkiye’de elde edecekleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde de yıllık veya özel beyan ya da tevkifat esası geçerli olacaktır. Ancak dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktayken bu tarihten sonra elde edilecek bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte 5281 sayılı Kanunla G.V.K.’na eklenen Geçici 67. madde ile dar mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile her nev’i tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın bu bölümünde dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi ile G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır. (Ancak söz konusu açıklamalardan önce 5520 sayılı K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağına hüküm altına alındığının belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.)

30.3.1. 5520 Sayılı K.V.K. Uyarınca Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

30.3.1.1. Düzenlemenin Gerekçesi

Kitabımızın önceki bölümlerinde ana hatları itibariyle belirtildiği üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri bir kısım kazanç ve iratlar, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Anılan maddenin gerekçesi şu şekildedir;

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

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

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği

kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

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

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

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

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

Altıncı fıkra ile ticari veya zirai kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden kurum bünyesinde % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

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

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

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

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

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

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

30.3.1.2. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden sonra Türkiye'de elde edecekleri kazanç ve iratların tamamı tevkifata tabi olmayıp, tevkifat uygulamasının düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca sadece bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi bulunmaktadır. Dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratların (bir istisna dışında) tevkifata tabi tutulması mümkün değildir. Buna göre , telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasının düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 24.

maddesinin birinci fıkrasında özetle; dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratların tevkifata tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık anılan düzenlemeye 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinde yer verilmemiş olup, anılan maddenin gerekçesinde dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlara ilişkin açıklamalardan önce anılan maddenin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde (21.06.2006) yürürlüğe girdiğini belirtmekte yarar bulunmaktadır. Aynı şekilde (1) seri numaralı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülelerinde de yeni tevkifat uygulamasının 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olacağı belirtilmek suretiyle, 01.01.2006-21.06.2006 tarihleri arasında 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca yapılan tevkifatlar ile ilgili olarak herhangi bir düzeltme işleminin yapılıp yapılmayacağına ilişkin olarak ortaya çıkması muhtemel sorunlar bertaraf edilmiştir. Ancak 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edecekleri “ücret” gelirleri kurumlar vergisinin kapsamına çıkarılmış olması nedeniyle dar mükellef kurumlarca 21.06.2006 tarihine kadar Türkiye’de elde edilen ücret gelirleri üzerinden tevkif edilen vergilerin bizce, söz konusu geliri elde eden kurumlara iade edilmesi gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar ve tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar her bir kazanç veya irat türü itibariyle şu şekilde olacaktır;

30.3.1.2.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri İstihkak Bedelleri

Bilindiği üzere G.V.K.’nın 42. maddesinde özetle; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek, tamamının o yılın geliri sayılarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden dar mükellef kurumlar açısından da söz konusu hususlar geçerli olacaktır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri yıllara sari inşaat ve onarım işleri istihkak bedelleri üzerinden 01.01.2006 tarihinden önce G.V.K.’nın 94. maddesi, bu tarihten sonra ise 5520 sayılı K.V.K.’nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesinde yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (1/a) bendi uyarınca birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden dar mükellefiyeti haiz kurumlara bu işleri ile ilgili olarak nakden veya hesaben yapılan hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın

oranı genel olarak %15 olmakla birlikte anılan maddenin (8) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu'nun tevkifat oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında özetle, tevkifat uygulamasına ilişkin olarak Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemelerin yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmış ve (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerlerinde de 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden anılan Kanunda yer alan sınırlamaları aşmamak üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlarda tevkifat yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir. Doğal olarak 01.01.2006 tarihinden önce kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri istihkak bedelleri üzerinden %5 oranında yapılacak tevkifatın yasal dayanağını G.V.K.'nın 94. maddesinin (3) numaralı bendi oluşturmakta olup, anılan bendin parantez içinde "kurumlar dahil" ibaresi yer almaktaydı. Anılan maddenin muhtelif bentlerinde "tam mükellef kurumlar dahil" ibaresi yer almaktayken (3) numaralı bendinde "kurumlar dahil" ibaresine yer verilmiş olması, dar mükellef kurumlarında bu kapsamda değerlendirildiği sonucunu ortaya koymaktadır. Aksi takdirde dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak elde ettikleri istihkak bedelleri üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca tevkifat yapılmasının mümkün olmadığı kabulü halinde bu kurumların 21.06.2006 tarihinden sonra elde edecekleri istihkak bedelleri üzerinden %5 oranı yerine %15 oranında tevkifat yapılması gerektiği gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Öte yandan kitabımızın önceki bölümünde belirtildiği üzere dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin gerekçesinde anılan mükelleflerin Türkiye'deki iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratların tevkifata tabi olmadığı belirtilmiştir. Başka bir deyişle dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Söz konusu bu durum ise dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin istihkak bedelleri üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından bir kısım sorunları beraberinde getirecektir. Bilindiği üzere vergi uygulamaları açısından iş yeri kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde tanımlanmış olup, anılan madde şu şekildedir;

*"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."*

Anılan madde metninden de anlaşılacağı üzere inşaat faaliyetlerinin yürütüldüğü inşaat şantiyeleri de iş yeri kavramına dahil olup, buna bağlı olarak dar

mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bulunan inşaat şantiyeleri iş yeri olarak değerlendirilecek ve buralarda yürüttükleri yıllara yaygın inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş olduğu kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilecektir. Bununla birlikte 5520 sayılı Kanununun 30. maddesinin (1/a) bendi uyarınca dar mükellef kurumların yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait istihkak bedelleri üzerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratların tevkifata tabi olmaması nedeniyle uygulamada bir kısım sorunların çıkması muhtemeldir. İlk etapta anılan düzenlemenin dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmaması esasının istisnalarından birini oluşturduğu düşünülebilir. Ancak anılan madde de dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla veya bunların vasıtası olmaksızın gayri maddi hakların (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzerleri) satışı, devir ve temlik dolayısıyla alınan bedeller üzerinden tevkifat yapılacağını belirtmek suretiyle, anılan genel esasın istisnası hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bulunan inşaat şantiyelerinin iş yeri olarak değerlendirilerek buralarda yürüttükleri yıllara sari inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları istihkak bedelleri üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaması, buna karşılık diğer durumlarda ise elde edilecek istihkak bedelleri üzerinden (Türkiye’de bulunan daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilmemiş olması kaydıyla) tevkifat yapılması gerekmektedir.³⁸¹

Öte yandan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Bununla birlikte 2009/14593 sayılı B.K.K. ile Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak 03.02.2009 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemelerinden yapılacak tevkifat oranı % 3 olarak belirlenmiştir.

30.3.1.2.2. Serbest Meslek Kazançları

5422 sayılı K.V.K.’nda olduğu gibi 5520 sayılı K.V.K. uyarınca da dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri serbest meslek kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır. Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktayken 01.01.2006 tarihinden itibaren ise 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Doğal olarak dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006-21.06.2006 tarihleri arasında elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmıştır. 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları

³⁸¹ TEKİN Cem, Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Yıllara Sari İnşaat İşleri Hakedişleri Üzerinden 5520 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak Tevkifatta Sorun”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül/2006, Sayı: 33, S: 69

üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacak olmakla birlikte, anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında özetle; Bakanlar Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar eski oranlar üzerinden tevkifat yapılmaya devam edileceği hüküm altına alınmış, buna bağlı olarak (1) seri numaralı 5520 sayılı K.V.K. Sirküplerinde ise 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlarda tevkifat yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Bilindiği üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'deki petrol arama faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar üzerinden %22, bunların dışında kalan diğer serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden ise %5 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumların 01.01.2006-21.06.2006 tarihleri arasında Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca yapılan tevkifat oranının, 21.06.2006 tarihinden sonra elde edilecek serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat oranı ile aynı olması nedeniyle herhangi bir düzeltme işleminin yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden sonra elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmasına ve anılan maddenin (8) numaralı fıkrasında yer alan Bakanlar Kurulu yetkisinin kullanılması suretiyle herhangi bir oran belirlemesi yapılmadığı halde (1) seri numaralı 5520 sayılı K.V.K. Sirküplerinde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de petrol arama faaliyetleri neticesinde elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden %22 oranında tevkifat yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Anılan Sirküplerde eski oran uygulamasının devam etmesinin dayanağı olarak, 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan Bakanlar Kurulunun kanuni oranın (%15) iki katına kadar yeni oran belirleme yetkisinin mevcut olması ve %22 oranının kanuni oranın iki katını aşmaması gösterilmiştir. Bizce yapılan bu uygulamanın hukukiliği tartışmalıdır. Çok genel bir ifadeyle sirküplere, Bakanlar Kurulu Kararı kuvveti izafe edilmiş, Bakanlar Kurulu tarafından dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de petrol arama faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan %22 oranında tevkifat yapılacağı yönünde bir karar alınmış gibi anılan sirküpler düzenlenmiştir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bizce dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de petrol arama faaliyetlerinden elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması ve 01.01.2006-21.06.2006 tarihleri arasında elde edilen bu mahiyetteki kazançlar üzerinden %22 oranında yapılan tevkifatların %15 oranında düzeltilmesi ve aradaki farkın söz konusu bu kazançları elde eden dar mükellef kurumlara iade edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20

oranında vergi kesinti yapılacaktır.

Bununla birlikte 2009/14593 sayılı B.K.K. uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren de;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20

oranında vergi kesinti yapılacaktır.

Diğer taraftan dar mükellef kurumun mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının mevcut olması durumunda vergileme açısından anlaşma hükümleri geçerli olacak ve söz konusu bu durum serbest meslek kazançları üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağına da etkileyecektir. Anlaşmaların 14. maddesinde akit devlet mukiminin yürüttüğü serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelirin, yine bu akit devlet tarafından vergilendirileceği belirtilmiş ve böylelikle ikametgah devletin vergilendirme yetkisine bağlanan serbest meslek faaliyet gelirlerinin mukim olunan devlet yerine, diğer akit devlette icra edilmesi hali için ayrıksı hükümler getirilmiştir. Faaliyetin bu şekilde diğer devlette icra edilmesi halinde vergilendirme yetkisi, şu koşullardan birinin bulunması halinde faaliyetin icra edileceği devlette de bırakılacaktır,³⁸²

- Serbest meslek faaliyetinin icra edildiği ülkede, kişi sürekli olarak kullanabileceği sabit bir yere sahipse,

- Kişi faaliyetlerin icra edildiği yerde, yine faaliyetlerini icra etmek amacıyla, herhangi bir 12 aylık dönemde kesintisiz 183 günden fazla kalırsa,

vergilendirme yetkisi, ikametgah devlet ve kaynak devlet tarafından kullanılabilir. Doğal olarak bu durumların mevcut olmaması halinde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi mevcut olmayacağından ödenen serbest meslek ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması da söz konusu olmayacaktır.

30.3.1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları, 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Bilindiği üzere dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan gayrimenkuller ve bu mahiyetteki hakların kiralamasından ya da bunların Türkiye’de değerlendirilmesinden elde ettikleri iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılmakta ve 01.01.2006 tarihinden önce 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktaydı.

Dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere anılan Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Anılan maddenin (1/c) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15 olmakla birlikte (8) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulunun tevkifat oranlarını gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye ve kanuni oranın iki katına kadar artırmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar

³⁸² BAYAR, İbrahim Nihat, age, S: 107

Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemelerin yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmış ve (1) seri numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerlerinde de 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden anılan Kanunda yer alan sınırlamaları aşmamak üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlarda tevkifat yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere anılan sirkülerler uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların 21.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden, Bakanlar Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranlarda tevkifat yapılmaya devam edilecektir. Bilindiği üzere anılan Bakanlar Kurulu Kararında, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri finansal kiralama bedelleri üzerinden %1, diğer kira ödemeleri üzerinden ise %22 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte kitabımızın bir önceki bölümünde dar mükellef kurumların Türkiye’de petrol arama faaliyetlerine ilişkin olarak elde ettikleri gelirler üzerinden %22 oranında tevkifat yapılmasına ilişkin olarak yapmış olduğumuz açıklamalar, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edecekleri finansal kiralama bedelleri dışındaki diğer kira gelirleri üzerinden yapılacak %22 oranındaki uygulamalar açısından da geçerlidir. Bizce dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri finansal kiralama bedelleri dışındaki kira ödemeleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması ve 01.01.2006-21.06.2006 tarihleri arasında elde edilen bu mahiyetteki kazançlar üzerinden %22 oranında yapılan tevkifatların %15 oranında düzeltilmesi ve aradaki farkın söz konusu bu kazançları elde eden dar mükellef kurumlara iade edilmesi gerekmektedir. Doğal olarak 21.06.2006 tarihinden itibaren elde edilecek bu kazançlar üzerinden ise %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ancak 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20

oranında kesinti yapılacaktır.

Bununla birlikte 2009/14593 sayılı B.K.K. uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren de;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20

oranında kesinti yapılacaktır.

30.3.1.2.4. Menkul Sermaye İratları

Bilindiği üzere dar mükellefiyete haiz kurumların Türkiye’de yatırmış oldukları sermaye karşılığında elde etmiş oldukları iratlar menkul sermaye iradı olarak adlandırılmakta ve 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde 5422 sayılı K.V.K.’nın 24. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktaydı. Aynı şekilde dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden sonra Türkiye’de elde edecekleri bir kısım menkul sermaye iratları üzerinden de 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan maddenin (1/ç) bendinde özetle; G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları üzerinden genel olarak %15 oranında tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin (3) ve (6) numaralı fıkralarında ise dar mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek ve 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (d) bendi uyarınca tevkifata tabi tutulacak menkul sermaye iratları şunlardır;³⁸³

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)
- Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.)
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

³⁸³ TEKİN Cem, Yeni K.V.K. Uyarınca Tevkifat Uygulaması”, Türmob Yayınları, Yayın No: 294, S: 129, 130

- Bu maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından prim, katkı payı veya aidat ödeyenlere yapılan ödemeler,

Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin gerekçesinde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı belirtildiğinden dar mükellefiyeti haiz kurumların yukarıda belirtilen iratları Türkiye'de bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde etmeleri durumunda söz konusu iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı sonucu ortaya çıkacaktır.

Diğer taraftan dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin olarak kitabımızın bu bölümünde yapılacak açıklamalar genel olarak 01.01.2016 tarihinden sonra elde edilecek iratlar açısından geçerli olup, 2006-2015 yılları arasında elde edilecek bir kısım menkul sermaye iratları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca elde edenin hukuki kişiliğine ve mükellefiyet türüne bakılmaksızın 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanacak kazanç ve iratlar ile her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilecek gelirler üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunan menkul sermaye iratları aynı zamanda 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca da tevkifata tabi bulunmaktadır. Doğal olarak aynı mahiyetteki gelirler üzerinden iki farklı tevkifat uygulamasının mevcut olması, mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ancak söz konusu mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamındaki menkul sermaye iratları üzerinden, 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması mümkün olmayıp, G.V.K.'nın anılan Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Ancak 5527 sayılı Kanunla G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen cümle ile 07.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dar mükellef kurumlar tarafından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilecek menkul kıymet gelirleri üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri her nev'i tahvil ve Hazine bonusu

faizleri üzerinden; 01.01.2006-06.07.2006 tarihleri arasında %15, 07.07.2006 tarihinden sonra ise %0 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.³⁸⁴

Öte yandan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde yer alan özel düzenlemeler uyarınca bir kısım mükelleflerin 2006-2015 yılları arasında elde ettikleri tevkifat uygulaması kapsamındaki menkul sermaye iratları üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonları tarafından elde edilecek gelirler üzerinden anılan maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre borsa ve emeklilik yatırım fonlarının; menkul kıymetlerin elde tutulması ve elden çıkarılmasından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edebilecekleri kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden bahse konu madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz yabancı borsa ve emeklilik yatırım fonları tarafından Türkiye'de elde edilen anılan gelirler üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerektiğini düşünmekle birlikte, ilgili kesimlerin gelişmeleri yakından takip etmelerinde fayda bulunmaktadır.³⁸⁵

Dar mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri menkul kıymet gelirleri üzerinden K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gereken durumlarda mevcuttur. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9) ve (10) numaralı fıkralarında özetle; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile bu tarihten önce iktisap edilen diğer menkul kıymetlerden elde edilen gelirler üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapılmayacağı gibi söz konusu bu mahiyetteki gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce elde ettikleri anılan menkul kıymet gelirleri üzerinden 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 31.12.2005 veya bu tarihten önce ihraç edilmiş her nevi tahvil ve hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi veya Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde ettiği faiz geliri üzerinden 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca aşağıda belirtilen oranlarda tevkifat yapılması gerekmektedir.

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

³⁸⁴ Dar mükellef kurumların banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri menkul kıymet gelirleri üzerinden 07.07.2006 tarihinden itibaren %0 oranında tevkifat yapılacağına ilişkin olarak yapılan açıklamalar, dar mükellefiyeti haiz gerçek kişiler açısından da geçerlidir.

³⁸⁵ TEKİN Cem, ağı, S: 132

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin kapsamı dışında kalan menkul sermaye iratları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı tabidir. Söz konusu bu durum, elde ettikleri menkul kıymet gelirleri G.V.K.’nın anılan Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması mümkün olmayan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonları açısından da geçerli olacaktır.³⁸⁶ Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15’tir. Ancak anılan maddenin (8) numaralı fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından her bir gelir türü veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı oran belirlenebileceği gibi söz konusu oranın sifıra kadar indirilmesi ya da iki katına kadar artırılması da mümkündür. Bununla birlikte (1) sıra numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat uygulamaları açısından 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oranların, yasal sınırlar dahilinde bulunması kaydıyla, uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafından 21.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat oranları, 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca şu şekilde olacaktır. (Aşağıdaki tabloda G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi olan menkul sermaye iratları yer almamaktadır.)³⁸⁷

TÜRÜ	AÇIKLAMA	ORAN
01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri	A- Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizi	%0
	B- Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince Çıkarılan Gelir Ortaklığı Senetleri	%0
	C- Nama Yazılı Tahvil Faizi	%10
	D- Hamiline Yazılı Tahvil Faizi	%10
	E- Diğer	%10

³⁸⁶ G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında tevkifat uygulaması açısından gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da tam veya dar mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının herhangi bir öneminin bulunmadığı, şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden anılan maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Özetle Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Bununla birlikte 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu’nun 1. maddesinde söz konusu borsa yatırım fonlarının G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden %0 oranında tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak borsa yatırım fonlarının elde ettikleri G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (1) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri tevkifata tabi olmadığından bizce söz konusu anılan fıkralar kapsamında elde edilen gelirler üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacağını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararının kanuni dayanağı bulunmamaktadır. Daha basit bir ifadeyle, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifata tabi olmayan kazanç ve iratlar için tevkifat oranları belirlenmiştir.

³⁸⁷ TEKİN Cem, ags, S. 134

Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Elde Edilen Mevduat Faizleri	A-DTH'na Yürütülen Faizler ve Ö.F.K.'nca Döviz Katılma Hesabına Ödenen Kar Payı a-1 yıla (özel finans kurumlarında 360 gün) kadar vadeli hesaplarda	%24
	b-1 yıl (özel finans kurumlarında 360 gün) ve daha uzun vadeli hesaplarda	%18
	B- Nama Yazılı Mevduat Faizleri a-Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	%18
	b-3 aya kadar(3 ay dahil)	%18
	c-6 aya kadar (6 ay dahil)	%16
	d-1 yıla kadar vadeli hesaplarda	%12
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Elde Edilen Mevduat Faizleri	e-1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	%7
	C- Hamiline Yazılı Mevduat Faizi a-Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda	%18
	b-3 aya kadar(3 ay dahil)	%18
	c-6 aya kadar (6 ay dahil)	%16
	d-1 yıla kadar vadeli hesaplarda	%12
	e-1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda	%7
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Elde Edilen Mevduat Faizleri	D- Bankalar ve SPK' na Göre Kurulan Aracı Kurumlar Arasındaki Borsa Para Piyasasında Değerlendirilen Paralara Ödenen Faizler	%18
	E- Diğer	%0
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler	ÖFK'larca Kar-Zarara Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları a-30 ve 90 gün vadeli hesaplarda	%18
	b-180 gün vadeli hesaplarda	%16
	c-360 gün vadeli hesaplarda	%12
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler	d-360 günden daha uzun vadeli hesaplarda	%7
	Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları, KOB Karşılığı Ödenen Kar Payları	%18
Alacak Faizleri	A- Yabancı Banka ve Kurumlardan Alınan Kredi Faizi	%0
	B- Diğer	%10
Her Çeşit Senetlerin İskonto Bedelleri	Her Çeşit Senetlerin İskonto Bedelleri	%12
Borsa Yatırım Fonları ve Emeklilik Yatırım Fonları Tarafından Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler	Repo Faizi	%22

Buna karşılık her nevi alacak faizlerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren;

-Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dahil) %0,

- Diğerlerinden %10

oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan 2009/14593 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilecek menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat oranları yeniden belirlenmiş olup, 15 seri numaralı Kurumlar Vergisi Sirküplerinde şu açıklamalar yapılmıştır;

“4.2. Kararnamenin 1. maddesinin (4) numaralı bendi ile 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları;

- Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden %0,
- Diğerlerinden %10,

olarak belirlenmiştir. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli söz konusu menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının vergi kesintisine tâbi tutulmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş söz konusu menkul kıymetlerden sağlanan gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi çerçevesinde vergi kesintisine tabi olduğundan, anılan geçici maddenin yürürlükte olduğu dönemler itibarıyla bu gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca yayımlanan bu Kararnameye göre vergi kesintisi yapılmayacak olup Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi ile ilgili olarak yayımlanan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre vergi kesintisi yapılmaya devam edilecektir.

4.3. Kararnamenin 1 inci maddesinin (5) numaralı bendi ile dar mükellef kurumlarca elde edilen alacak faizlerinden yapılan vergi kesintisi oranları dört alt bent halinde yeniden belirlenmiştir. Buna göre;

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,

- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,

- Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,

- Diğerlerinden %10,

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Kararnamenin 1. maddesinin (5) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin oran, Kararnamenin yayım tarihi olan 03.02.2009 tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere bağlı olarak ödenen faizlere uygulanmak üzere bu tarihte yürürlüğe girmektedir.

Bu nedenle, bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden yapılacak vergi kesintisi uygulamasında, bahse konu kredi temini işlemlerine yönelik sözleşmelerin Kararnamenin yürürlük tarihi olan 03.02.2009 tarihinden önce düzenlenmiş olması halinde ödenecek faiz tutarlarının, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınmak üzere vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

4.4. Kararnamenin 1 inci maddesinin (6), (8), (9) ve (10) numaralı bentleri ile

- Mevduat faizlerinden,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından,
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından,
- Repo gelirleri üzerinden,

yapılacak vergi kesintisi oranları belirlenmiştir.

Ancak, bu kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi olduğundan, anılan geçici maddenin yürürlükte olduğu dönemler itibarıyla bu kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca yayımlanan bu Kararnameye göre vergi kesintisi yapılmayacak olup Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (4) ve (5) numaralı fıkraları uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam edilecektir.”

30.3.1.2.5. Dar Mükellef Kurumlarca Elde Edilen Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentleri dışında kalan menkul sermaye iratları üzerinden genel olarak 5520 sayılı K.V.K.’nın (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi uyarınca tevkifat yapılacak olmakla birlikte; 2006-2015 yılları arasında elde edilecek her nev’i tahvil ve hazine bonusu

faizleri, repo gelirleri, mevduat faizleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler üzerinden ise G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Doğal olarak dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'deki iş yerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edecekleri G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentleri dışında kalan menkul sermaye iratları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları (başka bir deyişle kar payları) üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması hüküm altına alınmıştır. Anılan madde uyarınca, tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından 01.01.2006 tarihinden itibaren tevkifat yapılması gerekmektedir. Bilindiği üzere tam mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlara 01.01.2006 tarihinden önce dağıtılan kar payları üzerinden, G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-ii alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen anılan kar payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15 olup, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de söz konusu kar payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15 olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (4) numaralı fıkrasında özetle; tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar paylarının kanuni oranın yarısı oranında tevkifata tabi tutulacağı durumlar hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkra uyarınca anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellefiyete tabi kurumların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar paylarının;

- Kanunun 5. maddesinin (c) bendinde hüküm altına alınan yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı ile

- Kanunun 5. maddesinin (c) bendinde belirtilen şirketlerin (anonim ve limited şirketlerin) aynı maddenin (b) bendinde belirtilen iştirak kazançlarından,

oluşması durumunda bu kar payları üzerinden kanuni oranın yarısı oranında tevkifat yapılacaktır. Hali hazırda kanuni tevkifat oranı %15 olduğundan, buna bağlı olarak belirtilen niteliği haiz kazançlardan oluşan kar payları üzerinden %7,5 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.³⁸⁸

Bununla birlikte tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef kurumlar (Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kar payları hariç) ile

³⁸⁸ TEKİN Cem - KARTALOĞLU Emre, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri", Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006, S: 232

kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden %30 oranında tevkifat yapılacak durumlarda mevcuttur. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara yapılan ödemeler üzerinden genel olarak %30 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenen kar payları üzerinden anılan fıkra uyarınca %30 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Öte yandan tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara (Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla kar payı elde edenler hariç) ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar paylarının 2002 ve daha önceki dönemlere ait olması durumunda tevkifat uygulaması özellik arz etmektedir. Bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinde; tam mükellef kurumların 1998 ve daha önceki dönemlerde elde ettikleri kazançlar ile 1999-2002 yılları arasında elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançların ilgili dönemler itibariyle tevkifata tabi tutulmuş olmaları nedeniyle 2003 ve daha sonraki durumlarda dağıtımına tabi tutulmaları durumunda ayrıca kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan mezkur Kanunun Geçici 61. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş olan yatırımları indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden de kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre G.V.K.'nın Geçici 62. maddesinde yer alan özel düzenleme uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan;

- 1998 ve önceki dönemlere ait kazançlar,
 - 1999-2002 yılları arasında elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar
- ve,
- G.V.K.'nın Geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanan ve anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar,

üzerinden diğer şartların mevcut olması durumunda dahi tevkifat yapılmayacaktır.

Diğer taraftan 2009/14593 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilecek kar payları üzerinden yapılacak tevkifat oranları yeniden belirlenmiş olup, 15 seri numaralı Kurumlar Vergisi Sirküplerinde şu açıklamalar yapılmıştır;

“4.5. Kararnamenin 1. maddesinin (12) numaralı bendiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oran aynen korunmak suretiyle %15 olarak belirlenmiştir.

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan ve Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kurum bünyesinde vergi kesintisine tabi tutulan istisna kazançlar üzerinden, ayrıca Kanunun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, tam mükellef kurumlar tarafından;

- *Dar mükellef gerçek kişilere ve*
- *Gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere*

dağıtılan kar payları üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin (6) numaralı bendi uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

30.3.1.2.6. Dar Mükellef Kurumlarca Ana Merkezlerine Aktarılan Kazançlarda Tevkifat Uygulaması

Tam mükellefiyeti haiz kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri ve gelir vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları öteden beri iki aşamada vergilendirilmektedir. Buna göre tam mükellef kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacağı gibi söz konusu bu kazançların G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alanlara dağıtılması durumunda mezkur Kanunun 94. maddesinin 6/b-i ve (ii) alt bentleri uyarınca tevkifata tabi tutulması da gerekmektedir. Diğer taraftan dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesi de iki aşamada gerçekleşmektedir. Bilindiği üzere G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde özetle; dar mükellefiyete tabi kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisinin düşülmesi sonucu bulunacak tutarın menkul sermaye olduğu hüküm altına alınmış olup, söz konusu bu kazancın ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden mezkur Kanunun 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Dar mükellef kurum kazançlarının ana merkezlerine aktarılan kısmı üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca yapılacak tevkifat uygulaması, 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleşen işlemler açısından geçerli bulunmaktadır. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (6) numaralı fıkrasında da yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutarın ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden kurum bünyesinde tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme uyarınca yapılacak tevkifat 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş ve tevkifat oranı kanunen %15 olup, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de 21.06.2006 tarihinden itibaren dar mükellef kurumlarca ana merkezlerine aktarılan tutarlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15 olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların ana merkezlerine aktardıkları kazançlar üzerinden 21.06.2006 tarihinden önce G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca %10, bu tarihten sonra ise 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz kurumun ana merkezinin 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca

Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkede bulunması durumunda, dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılan tutar üzerinden anılan madde uyarınca %30 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlar tarafından G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı fıkrası uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratlarının ana merkeze aktarılmaması ya da ana merkez dışındaki herhangi bir iktisadi birime veya gerçek kişi ortaklarına aktarılması durumunda diğer şartların mevcut olması durumunda dahi anılan tevkifat yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Öte yandan Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş diğer kazanç ve irat elde eden dar mükellef kurumların söz konusu bu kazançlarını özel beyanname ile beyan etmeleri ihtiyari olup, beyanname verilmesi ve vergi sonrası karın ana merkeze aktarılması durumunda tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacak, buna karşılık beyanname verilmemesi durumunda ise G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca hesaplanan menkul sermaye iratlarının ana merkeze aktarılan kısmı üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.³⁸⁹

Öte yandan 2009/14593 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dar mükellef kurumlarca ana merkezlerine aktardıkları tutarlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları yeniden belirlenmiş olup, 15 seri numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde şu açıklamalar yapılmıştır;

“4.6. Kararnamenin 1. maddesinin (14) numaralı bendiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, 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 yapılacak vergi kesintisi oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan oran aynen korunmak suretiyle %15 olarak belirlenmiştir.”

30.3.1.2.7. Dar Mükellef Kurumlarca Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temliki Mukabilinde Alınan Bedellerde Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere G.V.K.'nın mükerrer 80. maddesinin (2) ve (3) numaralı bentlerinde; mezkur Kanunun 70. maddesinin (5) numaralı bendinde yazılı hakların (telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları hariç) elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlar kurum kazancını oluşturduğundan doğal olarak dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye'de gayri maddi hakların satışı, devri ve temliki mukabilinde elde edilecek kazançlarda kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların, diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması durumunda söz konusu kazanç ve iratların genel olarak özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesinde; dar mükellefiyeti haiz kurumlara 01.01.2006

³⁸⁹ TEKİN Cem, ags, S: 140

tarihinden önce Türkiye’de telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellef kurumlarca Türkiye’de diğer kazanç ve irat elde edilmesi için kazanç ve iradı doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratların 5520 sayılı K.V.K.’nın 26. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca genel olarak “özel beyanname” ile beyan edilmesi gerekirken anılan fıkra da yer alan özel düzenleme uyarınca telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devri ve temlik mukabilinde alınan bedeller için özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan anılan Kanununun 30. maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise dar mükellefiyeti haiz kurumlara (ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın) telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte anılan maddenin (8) numaralı fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulunun yeni tevkifat oranları belirleme yetkisi mevcut olmakla birlikte Geçici 1. maddenin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu tarafından yeni oranlar belirleninceye kadar 193 sayılı G.V.K ile 5422 sayılı K.V.K. ile ilgili olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan oranların uygulanmasına devam edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu husus 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülelerinde de yer almakta olup, dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından 21.06.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek gayri maddi hakların satışı, devri ve temlik karşılığında alınacak bedeller üzerinden 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %25 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak gayri maddi hak bedellerinin 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenmesi durumunda %30 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Söz konusu bedeller üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan 2009/14593 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dar mükellef kurumlarca 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 yapılacak tevkifat oranı %20 olarak belirlenmiştir.

Gayri maddi hakların satış, devir ve temlik sonucunda gerçekleştirilen ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması açısından iki ayrı hususun gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre genel olarak dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmamakla birlikte, gayri maddi hakların satışı, devri ve temlik mukabilinde ödenen bedeller üzerinden söz konusu bedellerin dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcilerine yapılması durumunda dahi tevkifat yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan anılan tevkifat, bahse konu gayri

maddi hakların satışı, devri veya temlik mukabilinde elde edilen kazanç üzerinden değil, bu işlemler sonucunda ödenen bedellerin tamamı üzerinden yapılacaktır. Başka bir deyişle tevkifat uygulaması açısından dar mükellef kurumun gayri maddi hakların satışı, devri ya da temlik karşılığında elde ettikleri kazanç tutarı yerine söz konusu işlemler karşılığında bunlara yapılan ödemelerin toplam tutarı esas alınacaktır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumlara gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde ödenen bedeller üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılacağına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;³⁹⁰

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; şirketinizce yurt dışından ithal edilen telefon santrallerinin içlerinde bulunan ve bu santrallerin çalışmasını sağlayan programların zamanla yetersiz kalması nedeniyle daha sonra ithal edilen yükseltme programlarına yaptığınız ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunu sormaktasınız.

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin ikinci fıkrasında “(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.” denilmiştir. Dar mükellefiyet mevzuuna alınan kurum kazançları aynı maddenin üçüncü fıkrasında bentler halinde sayılmış olup, dördüncü, beşinci ve altıncı fıkrasında ise, “(4)Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.
(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Eğer Türkiye’de şube ya da temsilci var ise verginin ödenmesinden bunlar sorumlu olmaktadır. Yurt dışındaki firmanın Türkiye’de temsilci bulundurmadan mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değişmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.

Öte yandan, aynı Kanunun 30. maddesinde(01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren madde) ise; “...

(2) Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk

³⁹⁰ 22.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7196/16199 sayılı mukteza

ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

...

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

...

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

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

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.“ hükümleri yer almaktadır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Muhtasar beyanname” başlıklı 31.maddesinde; “Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.” denilmektedir.

Kanunun Geçici 1.maddesinin dördüncü fıkrasında ise “(4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.” hükmü yer almakta olup, 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınacak bedellerden % 25 tevkifat yapılacağı karara bağlandığından, bu oran 5520 sayılı Kanunla belirlenen yasal sınırın altında olduğu ve yeni bir düzenleme yapılmadığı için halen yürürlükte dir.

Buna göre, tevkifat yapılması bakımından dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari ve zirai bir faaliyetinin olup olmaması ve stopaj konusu kazanç ve irat unsurunun bu faaliyetler çerçevesinde elde edilip edilmemesinin önemi bulunmamakta, kazanç unsurunun hangi gelir gurubuna girdiği önem taşımaktadır. Yani, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.maddesi uyarınca tevkifat yapılabilmesi için, dar mükellef kurumlara anılan maddede sayılan nitelikteki kazanç ve iratların ödenmesi yeterli bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce yurt dışından ithal edilen telefon santrallerinin içlerinde bulunan ve bu santrallerin çalışmasını sağlayan

*programların zamanla yetersiz kalması nedeniyle daha sonra ithal edilen yükseltme programlarına yaptığınız ödemeler, her ne kadar ticari bir faaliyetin gerçekleştirilmesine yönelik olarak yapılsa da, yurt dışındaki firmalara bu işlem dolayısıyla yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olduğundan **5520 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.maddesinin ikinci fıkrası hükmü ve 2003/6375 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince ödemelerin gayrisafi miktarı üzerinden %25 oranında tevkifat yapmanız gerekmektedir.***

Ayrıca, tevkifat yapılırken yabancı devletlerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da dikkate alınmasının gerekeceği de tabiidir.”

30.3.1.2.8. Dar Mükellef Kurumlarca Sergi ve Panayirlarda Elde Edilen Ticari Kazançlarda Tevkifat Uygulaması

5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olan diğer bir kazanç ise sergi ve panayirlardan elde edilecek ticari kazançlardır. Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca da dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye'de hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayirlarda elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden kendileri tarafından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı.

Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayirlarda elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır. Ancak mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu tarafından yeni tevkifat oranları belirleninceye kadar eski oranların uygulanmasına devam edileceği hüküm altına alındığından dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayirlarda elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden kurum bünyesinde 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %0 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Söz konusu kazançlar üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 01.01.2007 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan 2009/14593 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumların hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayirlarda elde ettikleri ticari kazançlar ile Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi ya da işyeri bulunan ya da bulunmayan dar mükellef kurumların hükümetin müsaadesi olmaksızın açılan sergi ve panayirlarda elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Doğal olarak dar mükellef kurumlarca sergi ve panayirlardan elde edilen ticari kazançların tevkifata tabi olup olmamasının, söz konusu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği açısından önemi bulunmaktadır. Çünkü

anılan maddenin (9) numaralı fıkrasında özetle; vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin veya diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesinin mükelleflerin ihtiyarında olduğu, ancak; her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri ve repo gelirleri ile yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere ithalinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef kurumlarca Türkiye'de hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda elde edilen ve tevkifata tabi tutulmuş bulunan ticari kazançlar için yıllık beyanname verilmesi ihtiyari olmakla birlikte tevkifata tabi tutulmamış anılan kazançların ise yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunludur.

Her ne kadar anılan kazançlar %0 oranında tevkifata tabi tutulmuş olsa da vergi uygulamaları açısından söz konusu bu kazançlar tevkifata tabi tutulmuş kazanç olarak değerlendirilecek ve buna bağlı olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında hüküm altına alınan ihtiyari beyan uygulamasının kapsamında değerlendirilebilecektir.

30.3.1.2.9. Vergi Cennetlerindeki Kurumlara Ödenen Bedellerden Yapılacak Tevkifat

5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunan kurumlara ödenen tutarlar üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme zararlı vergi rekabeti uygulayan başka bir deyişle vergi cennetleri ile yapılan mücadelenin argümanlarından biri olup, kitabımızın bu bölümünde öncelikle vergi cennetleri ile ilgili genel mahiyette açıklamalar yapılacak daha sonra ise söz konusu bu ülke veya bölgelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenen tutarlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

30.3.1.2.9.1. Vergi Cennetleri İle İlgili Genel Açıklama

30.3.1.2.9.1.1. Vergi Cennetlerinin Tanımı

"Vergi cenneti" kavramı, uygulamada sıkça kullanılmakla birlikte bütün boyutlarıyla ortaya koyacak bir çözümün bulunmaması nedeniyle tek ve kesin bir tanımının yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte genel olarak verginin olmadığı ya da düşük vergi oranlarının uygulandığı ülke ya da bölgeler olarak tanımlandığı gibi yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları vergilemeyen ya da çok düşük oranda vergileyen ülkeler olarak da tanımlanabilir.

Vergi cenneti kavramının bütün unsurlarını içeren bir tanımın yapılmasının zorluğu nedeniyle, değişen ve farklılık gösteren uygulamalara göre bir tanım yapmak yerine bir ülkenin ya da yerleşim yerinin vergi cenneti olarak kabul edilmesi için dikkate alınacak ortak kriterlerin belirlenmesi gerektiği görüşü hakimdir. Nitekim, OECD'nin 1987 ve 1989 yıllarına ilişkin raporlarında bu yaklaşım tarzı benimsenerek

vergi cennetlerinin tanımlanması ve teşhisi için ortak kriterlerin belirlenmesi yoluna gidilmiştir.³⁹¹

OECD'nin 1987 tarihli "Uluslar arası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma" başlığını taşıyan raporunda, bir ülkenin veya yerleşim yerinin vergi cenneti olarak kabul edilebilmesi için en önemli faktörün bir ülke ve yerin kendini vergi cenneti olarak tanımlaması veya böyle tanıtım olmaksızın bu ülke veya yerin başkaları tarafından vergi cenneti olarak algılanması olduğu belirtilmiştir. OECD komitesinin 1998 raporundaki açıklamalarda günlük tanımlarda ön plana çıkan unsura vurgu yapılmıştır. Buna göre, vergi cenneti kavramının tanımında gerekli olmazsa olmaz unsur hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılmasıdır. Ancak bu tek başına bir yerin vergi cenneti olarak tanımlanması için yeterli değildir.³⁹²

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vergi cennetlerinde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenecek tutarlar üzerinden tevkifat yapılacağından, söz konusu bu ülkelerin bilinmesinde fayda bulunmaktadır. OECD'nin 1998 Raporu'na göre vergi uygulamayan ya da nominal vergi olmasına rağmen efektif vergi bulunmayan ülkeler vergi cenneti olarak adlandırılmış, 2000 Raporunda ise vergi cenneti özelliğine sahip olan ülkelerin şunlar olduğu belirtilmiştir.³⁹³

Andora	Grenada	Niue
Anguilla	Guernsey/Sark/Aldern	Panama
Antigua&Barbuda	Man Adası	Samoa
Aruba	Jersey	Seychelles
Bahama	Liberia	St.Lucia
Bahrain	Liechtenstein	St.Kitts&Nevis
Barbados	Maldivler	St.Vincent&Grenadines
Belize	Marshall Adaları	Tonga
İngiliz Virgin Adaları	Monaco	Turks&Caicos
Cook Adaları	Montserrat	Amerikan Virgin Adaları
Dominik Cumhuriyeti	Nauru	Vanuatu
Cebelitarık	Hollanda Antilleri	

30.3.1.2.9.1.2. Vergi Cennetlerinin Sağladığı Avantajlar

Vergi cennetleri, verginin olmaması ya da düşük vergi oranlarının uygulanması nedeniyle bu ülke ya da bölgelerde faaliyette bulunacak yatırımcılara vergisel

³⁹¹ Ersin Başar EKMEKCİ, "Zararlı Vergi Rekabeti", Yayınlanmamış Yeterlilik Etüd Raporu, Ankara/2004, S: 23,

³⁹² Ersin Başar EKMEKCİ, age, S: 24,

³⁹³ OECD 1998 Raporunda öngörülen ülkelere bağlı kalarak, belirli bir vade içinde bu tür uygulamalara son vereceklerini "üst düzeyde taahhüt eden"; Kıbrıs, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Mariutus listede yer almamaktadır. Diğer taraftan 2000 İlerleme Raporundan sonra Aruba, Bahrain, Man Adası, Hollanda Antileri ve Seychelles üst düzeyde taahhütte bulunmuş, 2001 İlerleme Raporundan sonra ise; Anguilla, Antigua&Barbuda, Barbados, Dominik Cumhuriyeti, Cebelitarık, Grenada, Guernsey/Sark/Alderney, Jersey, Montserrat, St.Lucia, St.Kitts&Nevis, St.Vincent&Grenadines, Turks&Caicos ve Amerikan Virgin Adaları taahhüt üstlenen ülkeler arasına katılmıştır. 18 Mart 2002 tarihinde Bahama, 20 Mart 2002 tarihinde Belize taahhütte bulunmuş ve Maldivler ile Tonga OECD tarafından yapılan gözden geçirme sonucunda listeden çıkarılmıştır. (SARAÇ Özgür; "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Türkiye Değerlendirmesi", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-Ağustos/2006, S: 200)

anlamda teşvik imkanı sağladığı gibi ayrıca çok sıkı gizlilik esaslarının hakim olduğu, açık olmayan ve şeffaflıktan uzak yasal ve idari düzenlemelerin varlığı ve bilgi değişimi imkanının olmaması ya da sınırlı olması dolayısıyla da yatırımcıları teşvik eder mahiyettedir. Ayrıca vergi cennetlerinin sağlamış olduğu vergisel imkanlardan yararlanabilmek için doğrudan doğruya bu ülke ya da bölgelerde yerleşik olmak ya da faaliyette bulunmak şart olmayıp, vergisel sonuç doğuracak iş ve işlemlerin bu ülke ya da bölge üzerinden göstermelik olarak gerçekleştirilmesi de yeterlidir.

Vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelerde yatırım yapan ya da göstermelik olarak bu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişilere sağlamış oldukları vergi avantajları ana hatları itibarıyla şunlardır;

- Vergi cennetlerinde yatırım yaparak üretim faaliyetlerini bu bölgelerde gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişiler, serbest liman ve gümrüksüz bölge avantajlarından yararlanabilecekleri gibi bu bölgelerde üretmiş oldukları mal ve hizmetleri vergi cennetleri dışındaki kardeş şirketlerine yüksek bedellerle satmak suretiyle kazancın bu bölgelerde doğmasına ve buna bağlı olarak normal şartlar altında kardeş firmalar bünyesinde doğacak kazancın vergi cennetlerinde kalarak ya hiç vergilendirilmemesi ya da düşük oranda vergilendirilmesi imkanına sahiptirler. Yapılan bu açıklamalar bizzat vergi cennetlerinde üretilmeksizin bu bölgeler üzerinden satışı gerçekleştirilen mal ve hizmetler ile turizm şirketlerinin bu bölgeler üzerinden gerçekleştirdikleri işlemler açısından da geçerlidir.

- Vergi cennetleri, bu bölgeler dışında kalan ülke ya da bölgelerde uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde vergiye tabi bulunan taşınmaz malların bu bölgelerdeki şirketlerin aktiflerine kaydedilmek suretiyle vergi kapsamının dışına çıkarılabilmektedir. Aynı şekilde söz konusu taşınmazın satışı durumunda söz konusu satış kazancı vergi cennetlerindeki ülke bünyesinde doğduğundan vergileme kapsamının dışında da kalmaktadır.

- Gemi taşımacılığı ile iştigal eden şirketler, gemilerini vergi cenneti ülkeler adına tescil etmekte ve bu ülkelerin bayrağı altında faaliyetlerine devam etmektedirler. Böylelikle, hem şirketin kurulu bulunduğu ülkede mevcut bulunan hukuki düzenlemeler ve ekonomik kısıtlamaların dışına çıkılmakta, ayrıca elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi cennetlerinde ya hiç vergi ödememekte ya da düşük oranda vergi ödemektedirler.

- Holding şirketleri, vergi cennetlerinde bulunan iştirakleri ile yapmış oldukları bir kısım işlemlerde uygulamış oldukları fiyat ya da bedeller sayesinde kazancın bu ülkede doğmasına neden oldukları gibi bu ülkelere transfer ettikleri kazançlar üzerinden temettü vergilemesi ya düşük oranda yapılmakta ya da hiç vergi alınmamaktadır. Öte yandan vergi cennetlerinde bulunan finans şirketlerinden yapılan borçlanma işlemleri sonucunda kurum kazancının bir kısmı faiz gideri olarak bu bölgelere aktarılmakta, söz konusu bu tutar kurum kazancından indirim konusu yapılmakta, kendisine faiz ödenen kurum tarafından ise ya hiç vergi ödenmemekte ya da düşük oranda vergileme yapılmaktadır. Böylelikle kurum kazancının vergi cennetlerine transfer işlemi gerçekleştirilmiş olacaktır.

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından vergi cennetlerinde faaliyette bulunmayı tercih etmelerinin yukarıda belirtilen vergisel avantajları bulunduğu gibi bunların

dışında kalan bir kısım diğer nedenlerle de tercih edilmesi mümkündür. Söz konusu tercih nedenleri ise şunlardır;³⁹⁴

- Yatırımcıların rakiplerinden, ürünlerine karşı muhtemel boykotlardan korunmak ya da kişisel güvenliği açısından kimliğini gizli tutmak amacıyla vergi cennetlerinin yatırım yeri olarak seçilmesi,

- Muhtemel kamulaştırma ya da millileştirme, ihtilal, savaş ya da politik belirsizliğin neden olabileceği tehlikelere karşı bir şirketi veya şirketler grubunu koruma stratejisi ile vergi cennetlerinde şirketler veya yatırım ortaklıklarının kurulması,

- Yatırımcıların ülkelerinde, gelecek idarelerin sermayelerine el koyma olasılığına karşı yatırımlarına ait nama veya hamiline yazılı hisse senetlerini vergi cennetlerindeki bir bankaya vermesi,

- Faiz tavanları ve munzam karşılıklar gibi yasal zorunluluklardan kurtulmak için vergi cennetlerinde yatırım yapılması,

- Kambiyo kontrolü ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve gerektiğinde fonlarını hemen başka yatırımlara aktarabilmek amacıyla yatırımcılar veya holdinglerin kurum kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplaması,

- Belirli ülkelere gelen ürünlere kota uygulayan ülkelerin bu ticaret politikalarına karşı, ürünün ülke orijinin sınırlama olmayan ülke olarak değiştirilmesi,

- İkametgahın bulunduğu ülkede yüksek oranları veraset ve intikal vergisi oranlarından kaçınılması,

- Boşanmak isteyen varlıklı kişilerin mal varlıklarını eski eşlerinden korumak amacıyla servetlerini gizlemek istemeleri,

- Emeklilik öncesinde şahsi gelirin vergi cenneti ülkelerde biriktirilmesi isteği,

- Alacaklılardan, iş ortaklıklarından veya aile bireylerinden gizlenme isteği.

30.3.1.2.9.2. Tevkifat Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan ve zararlı vergi rekabetinin kaynağı durumunda bulunan ve genel olarak vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara 01.01.2006 tarihinden itibaren ödenecek tutarlar üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte olup, anılan tevkifat uygulaması 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Tevkifat uygulamasının düzenlendiği anılan fıkranın gerekçesi şu şekildedir;

“Yedinci fıkrada, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde

³⁹⁴ Öz Semih, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara/Mart-2005, S: 134

yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

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

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

Dikkat edileceği üzere anılan fıkranın gerekçesinde , zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik bulunan kurumlara yapılan her türlü ödemelerin tevkifata tabi olduğu belirtilmiş olmakla birlikte, fıkra metninde ise 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 tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak anılan fıkra kapsamındaki tevkifat yükümlülüğünün söz konusu olabilmesi için öncelikle zararlı vergi rekabeti uygulayan ülke veya bölgelerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde Bakanlar Kurulu tarafından böyle bir belirleme yapılmadığı sürece anılan tevkifat yükümlülüğünden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır.

Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ülkelerdeki kurumlara nakden veya hesaben ödenen ya da tahakkuk ettirilen tutarlar üzerinden tevkifat yapılması için bu kurumların belirlenen ülkelerde yerleşik olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu ülkelerin dışında yerleşik olmakla birlikte faaliyetlerini buralarda yürüten kurumlara ödenen veya hesaplanan ya da tahakkuk ettirilen tutarlar üzerinden de anılan düzenleme uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir.

Tevkifat yükümlülüğü kurumlar açısından söz konusu olup, gerçek kişiler tarafından vergi cennetlerinde yerleşik veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben ödenen ya da tahakkuk ettirilen tutarlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Aynı şekilde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vergi cennetlerinde yerleşik veya faaliyette bulunan gerçek kişilere ödenen veya hesaplanan tutarlar üzerinden de tevkifat yapılması söz konusu değildir. Ancak muvazaalı işlemler gerçekleştirmek suretiyle gerçekte vergi cennetlerinde yerleşik

veya faaliyette bulunan kurumlara yapılan ancak bizzat yurt dışındaki bu kurumun gerçek kişi ortağına, çalışanına, yöneticisine ödenen tutarlar üzerinden söz konusu muvazaa işleminin ortaya konulması durumunda cezalı tarhiyat uygulaması ile karşı karşıya kalınacağına bilinmesinde yarar bulunmaktadır. Diğer taraftan 5615 sayılı Kanunla G.V.K.'nın 94. maddesine eklenen fıkra ile gerçek kişilerce vergi cennetlerinde yerleşik ya da faaliyette bulunan gerçek kişilere yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, anılan fıkra şu şekildedir;

“Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye’de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

Buna göre gerçek kişilerce vergi cennetlerinde yerleşik ya da faaliyette bulunan gerçek kişilere nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Diğer taraftan yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat uygulaması yapmak zorunda olan kurumların mükellefiyet türü açısından (tam ya da dar mükellefiyet) fıkra metninde herhangi bir ifade bulunmadığından gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından vergi cennetlerinde yerleşik veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben ödenen ya da tahakkuk ettirilen tutarlar üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir.

Vergi cennetlerinde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenen tutarlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %30 olmakla birlikte bir kısım

ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi bir kısım ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranının Bakanlar Kurulu tarafından sifıra kadar indirilme yetkisi bulunmaktadır.³⁹⁵ Bu kapsamda olmak üzere yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi;

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

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

Öte yandan Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlar tarafından vergi cennetlerinde yerleşik veya faaliyette bulunan kurumlara yapılan ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre tevkifata tabi olduğu durumlar söz konusu olabilir. Örneğin Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellef kurumun ana merkezinin vergi cenneti olarak değerlendirilen herhangi bir ülkede bulunması durumunda, bahse konu dar mükellef kurum tarafından ana merkezine aktarılan kazançlar üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b-iii alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte dar mükellef kurumun ana merkezinin vergi cenneti olarak değerlendirilen ülke de bulunması ve buralara yapılacak her türlü ödeme üzerinden 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacağı da tabiidir. Doğal olarak anılan ödeme üzerinden her iki madde uyarınca tevkifat yapılması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin anılan fıkrasında, (7) numaralı fıkra uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar üzerinden Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

30.3.1.2.9.3. Tevkifat Uygulaması ile İlgili Olarak Ortaya Çıkması Muhtemel Sorun

³⁹⁵ 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasının gerekçesinde özetle; anılan düzenleme ile vergi cennetlerinde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenen tutarlar üzerinden Türkiye’deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Ancak bilindiği üzere anılan Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi oranı %20’ye indirilmiştir. Bununla birlikte bilindiği üzere tam mükellef kurumların pay sahiplerine aktardıkları kurum kazançları (kar dağıtımı), dar mükellef kurumların ise ana merkezlerine aktardıkları kazançları üzerinden G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca %10 oranında tevkifat yapılmaktaydı. Bu kapsamda olmak üzere vergi cennetlerinde yerleşik olan ya da faaliyette bulunan kurumlara ödenen tutarlar üzerinden %30 oranında tevkifat yapılması suretiyle bu ödemeler ile Türkiye’de kurum kazançlarının taşıdığı vergi yükü eşitlenmiş olmaktadır. (Kaldı ki, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 23.07.2006 tarihinden itibaren tam mükellef kurumlar tarafından pay sahiplerine dağıtılan, dar mükellef kurumlar tarafından ise ana merkezlerine aktarılan kurum kazançları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacaktır.) Ancak söz konusu tevkifat oranı belirlenirken yurt dışındaki bir kurum için kar dağıtımına bağlı tevkifatın ayrıca dikkate alınmaması gerektiği yönündeki görüşler için bkz; DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Vergi”, Dünya Gazetesi, 12.06.2006

5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan Bakanlar Kurulunun vergi cennetlerine yapılan bir kısım ödemelere ilişkin oran belirleme yetkisinin uygulamada bir kısım ihtilaflara yol açması mümkün olduğu gibi ayrıca Bakanlar Kurulu tarafından düşük oran belirlenmesi durumunda bu ülke veya bölgeler ile yapılacak işlemleri özendirilmesi de söz konusu olabilecektir. Şöyle ki anılan fıkra da; emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan fıkranın (c) bendinde anılan fıkra uyarınca tevkifata tabi tutulan ödemeler üzerinden ayrıca G.V.K. ve K.V.K.'na göre tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle vergi cennetlerine yapılan ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi bulunan ödemeler üzerinden G.V.K. ve K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılması mümkün değildir.

Bakanlar Kurulu tarafından anılan fıkranın (a) bendinde belirtilen ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranının yeniden belirlenmesi durumunda söz konusu bu ödemeler üzerinden G.V.K. ve K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacak olması nedeniyle Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yeni oranın genel tevkifat oranının altında kalması durumunda vergi cennetleriyle yapılan işlemlerde uygulanacak oranlar ile diğer yörelerde yerleşik veya faaliyette bulunan kurumlar ile yapılan işlemlere uygulanacak oranlar arasında vergi cennetleri lehine farklılıklar ortaya çıkacaktır. Örneğin deniz taşıtlarının kiralanması karşılığında ödenecek kira bedelleri üzerinden 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında tevkifat yapılacak olmakla birlikte söz konusu kiralama işleminin vergi cennetlerinde bulunan kurumlardan yapılması ve Bakanlar Kurulu tarafından 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca bu oranın altında bir tevkifat oranının belirlenmesi durumunda söz konusu kira ödemeleri üzerinden %22 oranı yerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yeni oran üzerinden tevkifat yapılacaktır. Doğal olarak Bakanlar Kurulu tarafından söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat oranının %22'den daha düşük belirlenmesi durumunda, vergi cennetleri ile yapılacak kiralama işlemlerinin daha avantajlı hale geleceği ortadadır. (2009/14593 sayılı B.K.K. ile Finansal Kiralama Kanunu kapsamı dışındaki kiralama işlemlerine ilişkin olarak 03.02.2009 tarihinden itibaren ödenecek kira bedelleri üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacaktır.)

30.3.1.2. Tevkifat Uygulamasına İlişkin Usul Esaslar

Dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde ettikleri 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinde tadadi olarak belirtilen kazanç ve iratlarının, avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödenmesi sırasında tevkifat yapılacak olup, anılan maddenin (11) numaralı fıkrasında "hesaben ödeme" deyiminin, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin (11) numaralı fıkrasında ise tevkifat uygulaması kapsamına dahil kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden tevkifat yapılacağı, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi

halinde ise tevkifatın, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde ettikleri bir kısım menkul sermaye iratları 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi ile G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Doğal olarak aynı gelir üzerinden iki farklı tevkifat uygulamasının yürürlükte bulunması mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Bu kapsamda olmak üzere uygulamada ortaya çıkması muhtemel tereddütleri ve olası mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançların dar mükellef kurumlara dağıtılan kısmı üzerinden yapılacak tevkifat oranının %7,5’i aşması mümkün değildir. Diğer taraftan vergi cennetlerinde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden ise genel olarak % 30 oranında tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte anılan maddenin (8) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulunun dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya yukarıda belirtilen oranların bir katına kadar artırma konusunda yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

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

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

tutulduğu, ancak, bu oran 5520 sayılı Kanunun 30. maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

30.3.2. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Kazanç ve İratlardan Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden işleme aracılık eden bankalar, aracı kurumlar, Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar ve menkul sermaye iratlarını ödeyenlerce tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan tevkifat uygulaması açısından geliri sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri tevkifata tabi kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlarında elde ettikleri dahil olmak üzere tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibarıyla şu şekilde olacaktır;

- G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanacak kazanç ve iratlar üzerinden banka ve aracı kurumlar tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.³⁹⁶ Buna karşılık anılan fıkra metninde 5527 sayılı Kanunla 07.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumların anılan fıkra kapsamında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu kapsamda olmak üzere bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

- a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

³⁹⁶ G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat uygulamasına konu olan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları anılan maddenin (13) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Diğer taraftan anılan maddenin (9) ve (10) numaralarında tevkifat uygulamasının kapsamına dahil olmayan bir kısım menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları düzenlenmiştir. Buna göre;

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen diğer menkul kıymetlerin elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi söz konusu bu kazanç ve iratların vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte olan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır.

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

üzerinden 07.07.2006 tarihine kadar %15, bu tarihten sonra ise %0 oranında tevkifat yapacaklardır.

- G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizlerinden (Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, olmak üzere % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden anılan fıkra uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.³⁹⁷

Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (3) numaralı fıkrasında özetle; bankalar ile aracı kurumların, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) anılan maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yapacakları hüküm altına alınmıştır.

- G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrasında mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında Türkiye'de elde ettikleri; mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. (Ancak bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralara yürütülen faizler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.)

30.3.3. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde, yıllık veya özel beyan ya da tevkifat esaslı geçerlidir. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari ve zirai kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekirken, söz konusu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması durumunda söz konusu diğer kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak

³⁹⁷ G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumların 07.07.2006 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla sağlamış oldukları kazanç ve iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların banka ve aracı kurumlar vasıtası olmaksızın elde ettikleri her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden anılan maddenin (2) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu arada tam mükellef gerçek kişi ve kurumların 23.07.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri anılan gelirler üzerinden 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10 oranında tevkifat yapılacağı hususunun belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.

açıklandığı üzere dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname verilmesine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrası, Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrası ve G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında olmak üzere 3 farklı düzenleme bulunmaktadır.

30.3.3.1. 5520 Sayılı K.V.K. Uyarınca Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde etmiş oldukları bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 24. maddesinde, tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin ihtiyari olduğu, ancak her nev’i tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri ile yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştı.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında da dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde ettikleri ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratlar için genel olarak beyanname verilmesi ya da diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesinin mükelleflerin ihtiyarında olduğu buna karşılık tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazanç ve iratların ise verilecek beyannamelere ithal edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan; G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan;

- Her nev’i tahvil ve hazine bonusu faizleri,
- Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresi’nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri, ile
- Yatırım fonları katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının,

verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Dikkat edileceği üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden önce Türkiye’de elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan repo gelirleri için beyanname verilmesi zorunluluğu yokken, bu tarihten sonra elde edilecek tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan repo gelirlerinin verilecek beyannamelere ithal edilmesi zorunludur.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmış olup, anılan fıkra metni şu şekildedir;

“(3) Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.”

5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin anılan (3) numaralı fıkrası uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren;

- Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları,

- Tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,

- Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için,

yıllık veya özel beyanname vermeyeceklerdir.

30.3.3.2. G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Kazanç ve İratların Beyanı

Kitabımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 2006-2015 yılları arasında Türkiye'de menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasında özetle; mezkur maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık veya özel beyannameye bu gelirlerin ithal edilmeyeceği, tevkifata tabi tutulsun ya da tutulmasın dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyeceği, ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirlerin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratların yıllık, münferit veya özel beyanname ile beyan edilmesine ilişkin usul ve

esaslar ana hatları itibariyle bu şekilde olmakla birlikte anılan maddenin (11) numaralı fıkrasında tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir kısım kazançların ihtiyari olarak beyan edilebileceği hüküm altına alınmıştır. G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrası şu şekildedir;

11) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

Anılan düzenleme uyarınca ihtiyari beyan uygulamasından hem tam ve hem de dar mükellefiyeti haiz gerçek kişiler yararlanabileceklerdir. Buna karşılık, yıl içinde G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançların tamamı ihtiyari beyan uygulamasının kapsamında yer almamakta olup, sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için ihtiyari olarak beyanname verilmesi mümkündür. Başka bir deyişle menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulmasından sağlanan faiz, itfa vb. gelirler için beyanname verilmesi söz konusu olmayıp, bu gelirler üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler nihai vergi mahiyetinde olacaktır. İhtiyari beyan uygulaması, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan zarar mahsubu imkanına işlerlik sağlamayı amaçlayan bir düzenlemedir. Bilindiği üzere anılan paragrafta, üçer aylık tevkifat dönemlerinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemlerin tek işlem olarak değerlendirileceği, aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararların takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan uygulamaya ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; alım-satım konu menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının aynı türden olması kaydıyla, üç aylık dönem içerisinde yapılan işlemlerin konsolide edilmesiyle (varsa) beyan edilip ödenmesi gereken verginin hesaplanacağı, tevkif suretiyle kesilen verginin ödenmesi gereken vergiden fazla olması (bir kısım işlemlerin zararlı olması dolayısıyla) halinde fazla kesilen vergi müşterinin hesabına aktarılacağı belirtilmiştir. Takvim yılını aşan zararlar ile son üç aylık dönemde oluşan zarar tutarının izleyen döneme aktarılması mümkün olmadığı gibi aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının değerlendirilmesinde aşağıdaki sınıflandırma esas alınacaktır;³⁹⁸

- I. Sabit getirili menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları
- II. Değişken getirili menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları
- III. Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri

³⁹⁸ TEKİN Cem, "G.V.K.'nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratlarda İhtiyari Beyan", Mali Pusula Dergisi, Kasım/2006

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançların ihtiyari olarak yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmesi durumunda söz konusu bu gelirler üzerinden %15 oranında vergi hesaplanması gerekmektedir. Bununla birlikte 5527 sayılı Kanunla anılan fıkra 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile bu tarihten sonra ihtiyari olarak beyan edilecek menkul kıymet alım-satım kazançları üzerinden %10 oranında vergi hesaplanacaktır. Bilindiği üzere menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının 2006-2015 yılları arasında alım-satımından doğan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak 5527 sayılı Kanunla anılan fıkra metninde 07.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumların bu tarihten itibaren Türkiye'de menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır. Diğer taraftan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca tam mükellef gerçek kişi ve kurumların 23.07.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı bulunan gelirler üzerinden %10 oranında tevkifat yapılacaktır.³⁹⁹

Kitabımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere 5527 sayılı Kanunla G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 07.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile dar mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu nedenle dar mükellefler açısından ihtiyari beyan uygulamasından yararlanmanın herhangi bir önemi olmayacaktır. Ancak dar mükellefler tarafından 07.07.2006 tarihinden önceki dönemde banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımından doğan kazançlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında tevkifat yapıldığından bu tarihten sonra gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin zararlı sonuçlanması durumunda 07.07.2006 tarihinden önce elde edilen kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin iade edilmesi söz konusu olabilir.

Öte yandan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrası kapsamında ihtiyari olarak beyan edilecek kazançların %10 vergilendirilecektir. Söz konusu bu düzenleme 2006 yılında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satım kazançlarının ihtiyari olarak beyan edilmek istenmesi durumunda beyan edilen gelir üzerinden hangi oranda vergi hesaplanacağı sorunu ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; 2006 yılına ilişkin olarak verilecek beyanname beyan edilen gelirin kıst dönemler itibarıyla hesaplanarak, 23.07.2006 tarihinden önceki kıst döneme isabet eden gelir üzerinden %15, bu tarihten sonraki kıst döneme isabet eden gelir üzerinden ise %10 oranında vergi hesaplanacağı belirtilmiştir.

Örnek:

³⁹⁹ TEKİN Cem, agm

Dar mükellefiyeti haiz bir gerçek kişinin 2006 yılında menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin bilgiler şu şekildedir; (Söz konusu menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satım işlemleri, (Y) Bankası aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.)

Tarih	Menkul Kıymetin Türü	Kar/Zarar (YTL) (A)	Tevkifat Matrahı (B)	Tevkifat Oranı (C)	Vergi (YTL) (BxC)
11.01.2006	Tahvil	2.000	2.000	%15	300
21.02.2006	Tahvil	-1.000	-	%15	-
19.03.2006	Hisse Senedi	3.000	3.000	%15	450
04.05.2006	Hisse Senedi	-2.000	-	%15	-
24.05.2006	Hisse Senedi	2.000	-	%15	-
14.06.2006	Hazine Bonosu	1.500	1.500	%15	225
11.08.2006	Hisse Senedi	2.000	2.000	%0	-
19.09.2006	Tahvil	1.000	1.000	%0	-

Dar mükellef gerçek kişi tarafından söz konusu bu kazançları için takvim yılı itibariyle ihtiyari olarak yıllık beyanname vermek istemesi durumunda vergi yükü şu şekilde olacaktır;⁴⁰⁰

Menkul Kıymetin Türü	Kar/Zarar (YTL)	Beyan Edilen Gelir	Vergi Oranı	Hesaplanan Vergi	Toplam	Tevkif Suretiyle Ödenen Vergi Toplamı	İade Tutarı
Hisse Senedi	5.000	3.000	%15	450	450	450	-
		2.000	%10	200			
Tahvil/Hazine Bonosu	3.500	2.500	%15	375	475	525	50
		1.000	%10	100			

Buna göre dar mükellef gerçek kişinin 2006 yılı içinde menkul kıymet alım-satımından elde ettiği kazançlar için ihtiyari olarak yıllık beyanname vermesi durumunda beyanname üzerinden hesaplanacak vergi tutarı toplam 87,5 YTL olacak ve yıl içinde tevkif suretiyle ödemiş olduğu verginin mahsup edilemeyen 5 YTL tutarındaki kısmi kendisine red ve iade edilecektir.

Öte yandan 2009/14580 sayılı B.K.K. ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında yer alan oran; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse

⁴⁰⁰ 5520 sayılı K.V.K.'nın "Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler" başlıklı 26. maddesinde; dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile beyan etmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (11) numaralı fıkrasında özetle; dar mükelleflerde dahil olmak üzere menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibariyle yıllık beyanname verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10 olarak belirlenmiştir.

30.3.4. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de;

- Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları,

- Ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratlar (gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller hariç) dışında kalan kazanç ve iratları üzerinden ise 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesi,

uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın “Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu” başlıklı 34. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, beyannamede gösterilen kazançlardan anılan Kanunun 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği, G.V.K.’nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasında ise tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, söz konusu kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi durumunda beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında özetle; tevkif suretiyle vergilendirilen kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin ya da diğer kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu, ancak; G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen ve anılan düzenleme uyarınca ihtiyarilik hakkından yararlanmak suretiyle beyan edilmeyen veya verilen beyannamelere ithal edilmeyen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmadığı gibi bahse konu bu vergilerin mükelleflere iade edilmesi de mümkün değildir.

Dar mükellef kurumlar tarafından beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması mümkündür. Bu durumda anılan maddenin (5) numaralı fıkrası uyarınca aradaki fark mükellefin talebi üzerine kendisine iade edilebilir. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli

malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olup bu yetkinin; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi de mümkündür.

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

30.3.3. Yabancı Yatırım Fonlarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (4) numaralı bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının bir kısım kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu, buna karşılık G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/a) bendinde ise söz konusu kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı. Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddenin (8) numaralı fıkrasında da yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden, söz konusu bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştı.

Öte yandan yatırım fon ve ortaklıkların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/d) bendinde, Türkiye'de kurulu;

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

kurumlar vergisinden istisna olduğu, mezkur Kanununun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise özetle; emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden dağıtılsın

dağıtılmasının kurum bünyesinde tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dikkat edileceği üzere menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) 2006-2015 yılları arasında elde ettikleri portföy işletmecilik kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası, emeklilik yatırım fonları dışında kalan diğer yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Dar mükellefiyeti haiz yabancı yatırım fonlarının 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye'de elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden tevkifat yapılması hususu özellik arz etmektedir. Çünkü 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde sadece Türkiye'de kurulu bulunan yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 18.11.1993 tarih ve 21762 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Yabancı Sermaye Kuruluşlarına İlişkin Sürkülerlerde özetle; Yabancı yatırım fonları ve ortaklıklarının kendi ülkelerindeki hukuki yapıları nedeniyle birbirlerinden kesin hudutlarla ayrılamadığı ve Sermaye Piyasası Mevzuatı'ndaki tarifleri tam olarak karşılamadığı, bu sebeple, Sermaye Piyasası Kurulu uygulamaları açısından portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan, emeklilik ve sigorta kuruluşları ile bunlar tarafından kurulan fonlar ve ortaklıklar, ülke fonları, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi pek çok çeşitte olan yabancı kurumsal portföy işletmecilerinin tümünün mali mevzuat uygulamaları açısından, "Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları" gibi addedilmesi uygun görülmüştür. Buna göre anılan sirküler uyarınca yabancı yatırım fonları da Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları olarak değerlendirilmekle beraber, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinde yabancı yatırım fon ve ortaklıklarının Türkiye'de elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bununla birlikte dar mükellefiyeti haiz yabancı menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında Türkiye'de elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna portföy işletmecilik kazançları üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak anılan maddenin (9) ve (10) numaralı fıkraları uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilen bunların dışında kalan diğer menkul kıymetlerin elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında bulunmaması ve söz konusu bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacağından, yabancı menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının Türkiye'de elde etmiş oldukları portföy kazançlarına dahil bu kazanç ve iratlar üzerinden anılan düzenleme kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

Bu kapsamda olmak üzere bizce menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan dar mükellefiyeti haiz diğer yabancı yatırım fonlarının Türkiye'de elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K. uyarınca tevkifat yapılması söz konusu olmaması gerekmektedir.

Buna karşılık 2006/10731 sayılı B.K.K ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranları;

- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için % 0,

- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dışında kalanlar için 1 Ekim 2006 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10, 1 Ekim 2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0,

olarak belirlenmiş olduğundan, uygulamada yabancı yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda herhangi bir sorun ortaya çıkmamıştır.

31. MADDE 31 : MUHTASAR BEYANNAME

Muhtasar beyanname

Madde 31- Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 31. maddesinde de 01.01.2006 tarihinden itibaren dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifatların beyan edilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Buna göre, anılan Kanunun 30. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi uyarınca yapılan kesintilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden aylık dönemler itibarıyla tevkif edilen vergilerin müteakip ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte tevkifata tabi ödemenin bulunmadığı dönemler için muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan 193 sayılı G.V.K.'nın 99. maddesinin ikinci fıkrasında; "Tevkifata tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vergi tevkifatı, nev'i itibarıyla icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye alınır." hükmüne yer verilmiş olmakla birlikte halihazırda kullanılmakta olan beyannamelerde menkul sermaye iratlarına ayrıntılı olarak yer verildiğinden ayrı bir muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunup bulunmadığı hususu uygulamada bir kısım tereddütlerin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bunun üzerinde 2006/1 sayılı K.V.K. İç Genelgesinde vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları için gerek elektronik ortamda gerek kağıt ortamında ayrı bir muhtasar beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

ORTAK HÜKÜMLER VE GEÇİCİ MADDELER

DÖRDÜNCÜ KISIM
Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler

32. MADDE 32 : KURUMLAR VERGİSİ VE GEÇİCİ VERGİ ORANI

Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı

Madde 32- (1) *Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.*

(2) *Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.*

(3) *Bakanlar Kurulu, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.*

(4) *Kanunun 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.*

32.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumlar, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlardan (dar mükellef kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edecekleri ücret gelirleri kurumlar vergisine tabi değildir) oluşan kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.’nın 32. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre geçici vergi ödenmekle de yükümlüdürler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranı ile geçici vergi dönemleri itibarıyla oluşacak kurum kazançlarına uygulanacak geçici vergi oranları 5520 sayılı

K.V.K.'da hüküm altına alınmış olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kurum kazançları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi ve geçici vergi oranlarına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

32.2. KURUMLAR VERGİSİ ORANI

32.2.1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere 2005 ve daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar 5422 sayılı K.V.K.'nda düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 25. maddesi uyarınca kurumlar vergisi, mezkur Kanuna göre tespit olunan kurum kazancının %30'u oranında hesaplanmaktaydı. Bununla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar 5520 sayılı K.V.K.'nda düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 32. maddesi uyarınca 2006 ve izleyen dönemlerde elde edilen kurum kazançları üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

01.01.2006 tarihinden itibaren kurum kazançlarının vergilendirilmesinde geçerli olacak kurumlar vergisi oranı ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel bir kısım özellikli durum bulunmaktadır.

32.2.2. Özel Hesap Dönemine Sahip Kurum Kazançlarına Uygulanacak Oran

Vergi Usul Kanunu'nun "Hesap Dönemi" başlıklı 174. maddesinde özetle; hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, buna karşılık takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı tarafından 12'şer aylık özel hesap dönemlerinin tayin edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan kurumların 2006 yılı içinde kapanan hesap dönemi itibariyle elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi oranı ile ilgili olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (6) numaralı fıkrasında özel düzenleme yapılmıştır. Anılan fıkra uyarınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde kapanan hesap dönemine ait kazançlarının vergilendirilmesinde, 01.01.2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanacaktır. Söz konusu oranın hesaplanması sırasında oran kesirleri dikkate alınmayacaktır. İstanbul Vergi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada kendisine özel hesap dönemi tayin edilen bir kurumun 2006 yılı içinde kapanan özel hesap dönemi itibariyle elde etmiş olduğu kurum kazancına uygulayacağı kurumlar vergisi oranına ilişkin şu açıklamalar yapılmıştır;⁴⁰¹

"İlgi :09/2006 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, sicil numaralı 1 Mart-28 Şubat dönemi özel hesap dönemli kurumlar vergisi mükellefi olduğunuzu,

⁴⁰¹ 19.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-32-7282-20289 sayılı mukteza

01/03/2005-28/02/2006 özel hesap döneminize ait Kurumlar Vergisi Beyannamesini süresi içerisinde e-beyanname olarak verdiğinizizi, bu döneme ait geçici ve kurumlar vergisi oranını %30 olarak uyguladığınızı belirtip, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1. maddesinin altıncı fıkrasına göre, 2006 takvim yılında içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesi ile kurumlar/geçici vergisi oranınızın kaç olarak uygulanması gerektiğini, fazladan ödenen tutarın iade veya diğer vergi borçlarınıza mahsup edilmesinin mümkün olup olmadığını sorduğunuz anlaşılmaktadır.

Bilindiği, 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete yayınlanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32. maddesinde;

"(1) (1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21/06/2006 tarihinde yürürlüğe giren fıkra), Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) (1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21/06/2006 tarihinde yürürlüğe giren fıkra) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır...." hükümleri yer almaktadır.

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak aynı Kanunun Geçici 1. maddesinin altıncı fıkrasında; "(6) Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde; 1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanır. Bu hesaplamada, oran kesirleri dikkate alınmaz." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 174.maddesinde ise, özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, özel hesap dönemi tayin edilen Şirketinizin 01/03/2005 – 28/02/2006 hesap dönemine ait kazançlarının vergilendirilmesinde 01/01/2006 tarihinden sonra uygulanacak oranın (2005/Mart-Aralık için (10x30=300), 2006/Ocak-Şubat için (2x20=40)=(300+40)/12 =28,33) %28 olarak dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, 01/03/2005-28/02/2006 hesap dönemi kurumlar vergisi oranını %28 olarak düzeltmeniz ve düzeltme sonucu fazladan ödemiş olduğunuz verginin bulunması halinde tarafınıza mahsuben veya nakden iadesi mümkündür."

Örnek; Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş bir kurumun, 01.09.2005 tarihinde başlayıp 31.08.2006 tarihinde sona eren hesap dönemine ait kazancına uygulayacağı kurumlar vergisi oranı aritmetik ortama yöntemi ile $[(30 / 12) \times 4 + (20 / 12) \times 8] = \% 23$ olarak bulunacaktır. Dikkat edileceği üzere anılan işlemin sonucu %23,33 olmakla birlikte, fıkra metninde oran kesirlerinin dikkate alınmayacağı belirtildiğinden bahse konu kurum kazancının vergilendirilmesinde %23 oranı esas alınacaktır.

32.2.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilecek Kazançlara Uygulanacak Oran

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 42. maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılda kati olarak tespit edilerek tamamının o yılın geliri sayılmak suretiyle mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hüküm altına alınmıştır.

Doğal olarak 2006 yılından önceki herhangi bir tarihte başlayan ve 2006 ya da daha sonraki bir tarihte tamamlanan inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların, 2005 ve önceki dönemlerde kurumlar vergisi oranının %30, 2006 ve daha sonraki dönemlerde ise %20 olması nedeniyle hangi oranda kurumlar vergisine tabi olacağı hususu ortaya çıkmaktadır. 5520 sayılı K.V.K.'nda bu mahiyetteki kazançların hangi oran üzerinden vergilendirileceğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte bizce, söz konusu kazançların işin tamamlandığı yıla ait olması ve bu yıla ait beyanname de gösterilmesi nedeniyle işin tamamlandığı yıla ait kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle bu dönemde uygulanacak oran üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle 2005 veya daha önceki tarihlerde başlanılan ve 2006 ve daha sonraki bir tarihte sonra eren inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

32.2.4. Yatırım İndiriminden Yararlanılmasının Tercih Edilmesi Durumunda Uygulanacak Oran

32.2.4.1. Kanuni Düzenleme

Kitabımızın "İstisnalar" kısmında ayrıntılı olarak açıklandığı üzere yatırımcıların belirli şartlar altında yapmış oldukları yatırım harcamalarının belirli bir orana isabet eden kısmının gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasını düzenleyen G.V.K.'nın 19. maddesi 5479 Sayılı Kanunun⁴⁰² 2. maddesi ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte anılan Kanunun 3. maddesi ile G.V.K.'ya eklenen Geçici 69. madde ile bir kısım şartlar altında yatırımcıların yatırımlarla ilgili olarak kazanılmış haklarının korunmasına yönelik olarak düzenlemeler yapılmıştır.⁴⁰³ G.V.K.'nın anılan Geçici 69. maddesi şu şekildedir;

⁴⁰² 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰³ 5479 sayılı Kanunun gerekçesinde, yatırım indirimi istisnasının, amacına aykırı olarak, vergi plânlaması ve verimsiz yatırımların teşviki amaçlı kullanımının yaygınlaştığı dikkate alınarak bu istisna uygulamasından vazgeçildiği, bunun yerine gelir ve kurumlar vergisi oranları indirilerek vergi yükünün azaltılmasının ve bu sayede yatırımların piyasa koşullarının içsel dinamikleri yoluyla verimli alanlara yöneltilmesinin amaçlandığı açıklanmıştır.

“Geçici Madde 69: Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile ;

a. 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki eki, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Anılan düzenleme uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006, 2007 ve 2008 yıllarında belirli şartlar altında yatırım indirimi istisnasından yararlanması mümkün olmakla birlikte, söz konusu istisnadan yararlanan dönemlere ait kurum kazançlarının vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır.

32.2.4.2. 2006 - 2008 Yıllarında İstisna Uygulamasından Yararlanılması

G.V.K.'nın Geçici 69. maddesinden de anlaşılacağı üzere, kurumlar vergisi mükellefleri;

- 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirilememiş yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, G.V.K.'nın mülga ek 1 ilâ 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırımlar üzerinden, hesaplanacak yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

- G.V.K.'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, bu tarihten sonra yapılacak yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kurum kazançlardan indirim konusu yapabileceklerdir. Anılan madde kapsamında 2006 - 2008 yıllarında yatırım indirimi

istisnasından yararlanılmasına ilişkin usul ve esaslar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3'de açıklanmıştır. Buna göre G.V.K.'nın Geçici 69. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir. Ancak mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Diğer taraftan, 2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe (14.08.2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerekmektedir. 2006 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibariyle yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, ikinci geçici vergilendirme döneminde bu istisnadan yararlanmamayı tercih etmeleri halinde, birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak herhangi bir işlem yapmalarına gerek bulunmamaktadır. 2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar (15 Mayıs) belirlemeleri gerekmektedir. Mükelleflerin, yatırım indirimi istisnasına ilişkin olarak yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan G.V.K.'nın anılan Geçici 69. maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan kurumlar vergisi mükellefleri mülga 5422 sayılı K.V.K.'nın 25. maddesinde yer alan %30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait kurumlar vergisini hesaplayacaklardır. Buna karşılık 2006 veya 2007 yıllarında G.V.K.'nın Geçici 69. maddesi kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunmayan veya bulunmakla birlikte bu yıllarda tercihlerini yatırım indirimi uygulamama yönünde kullanan mükelleflerin, 2008 yılında yatırım indirimi uygulamaları halinde, geçmiş söz konusu yıllar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

32.2.4.3. 2006 - 2008 Yıllarında İstisna Uygulaması ve Yeni Oran Mukayesesi

G.V.K.'nın Geçici 69. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli şartlar altında 2006-2008 yılları arasında yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanları bulunmaktadır. Ancak bu durumda yatırım indirimi istisnasından yararlanılan döneme ait kurum kazançlarının yeni kurumlar vergisi oranı (%20) yerine eski kurumlar vergisi oranında (%30) vergilendirilmesi gerekmektedir. Doğal olarak yatırım indiriminden yararlanılmasının tercih edilmesi durumunda kurumlar vergisi oranı olarak %30 oranının uygulanacak olması nedeniyle, kurumlar vergisi mükelleflerinin tercih noktasında bu hususu göz önünde bulundurmalarında yarar bulunmaktadır. Bu bölümde çeşitli ihtimaller çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmanın tercih edilmesinin analizi, örnekler yardımıyla yapılacaktır.

Örnek: (A) A.Ş.'nin 2006 yılı itibariyle kurum kazancı 1.000.000 YTL, 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle

indirim konusu yapamadığı yatırım indirimi istisnası tutarının ise 200.000 YTL olduğunu varsayalım. Bu durumda mükellef kurumun 2006 yılı itibariyle yatırım indirimi istisnasından yararlanması ve yararlanmaması durumlarında kurum kazancı üzerindeki vergi yükü şu şekilde olacaktır;

	İstisnadan Yararlanılması Durumu	İstisnadan Yararlanılmaması Durumu
1. Kurum Kazancı	1.000.000	1.000.000
2. Yatırım İndirimi İstisnası	200.000	-
3. KV Matrahı (1-2)	800.000	1.000.000
4. KV Oranı	%30	%20
5. KV Tutarı (3x4)	240.000	200.000

Tablodan da anlaşılacağı üzere (A) A.Ş.'nin 2006 yılı itibariyle yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih etmesi durumunda 240.000 YTL kurumlar vergisi ödeyecek olmakla birlikte, yatırım indiriminden yararlanmamayı tercih etmesi durumunda 200.000 YTL tutarında kurumlar vergisi ödeyecektir. Başka bir deyişle örneğimizde yer alan kurumun 2006 yılı itibariyle yatırım indiriminden yararlanmaması, daha düşük vergi yükünü ortaya çıkaracaktır.

Örnek: (B) A.Ş.'nin 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle 2006 yılına devreden G.V.K.'nin 19. maddesi kapsamındaki toplam 300.000 YTL tutarında yatırım indirimi istisnası imkanı bulunmaktadır. Mükellef kurumun 2006 yılı kurum kazancının 1.300.000 YTL olduğu varsayımı altında istisna uygulamasından yararlanılması ve yararlanılmaması durumlarında toplam vergi yükü şu şekilde olacaktır;

	İstisnadan Yararlanılması Durumu	İstisnadan Yararlanılmaması Durumu
1. Kurum Kazancı	1.300.000	1.300.000
2. Yatırım İndirimi İstisnası	300.000	-
3. KV Matrahı (1-2)	1.000.000	1.300.000
4. KV Oranı	%30	%20
5. KV Tutarı (3x4)	300.000	260.000

Tablodan da anlaşılacağı üzere örneğimizde yer alan kurumun yatırım indiriminden yararlanmayı tercih etmesi durumunda, daha düşük bir vergi yükü ile karşı karşıya kalacaktır. Buna karşılık örneğimizde yer alan kurumun 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut yatırım indirimi istisnası tutarının 1.300.000 YTL olması durumunda, kurum kazancı üzerindeki vergi yükü şu şekilde olacaktır;

	İstisnadan Yararlanılması Durumu	İstisnadan Yararlanılmaması Durumu
1. Kurum Kazancı	1.300.000	1.300.000
2. Yatırım İndirimi İstisnası	1.300.000	-
3. KV Matrahı (1-2)	-	1.300.000
4. KV Oranı	%30	%20
5. KV Tutarı (3x4)	-	260.000

Bu durumda ise mükellef kurumun 2006 yılı itibariyle yatırım indirimi istisnasından yararlanması durumunda kurum kazancı üzerinde vergi yükü bulunmayacaktır. Ancak söz konusu 1.300.000 YTL tutarındaki yatırım indirimi istisnasının 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan ve G.V.K.'nın Ek 1-6. maddeleri kapsamında bulunan harcamalardan kaynaklanması durumunda vergi yükü şu şekilde olacaktır;⁴⁰⁴

	İstisnadan Yararlanılması Durumu	İstisnadan Yararlanılmaması Durumu
1. Kurum Kazancı	1.300.000	1.300.000
2. Yatırım İndirimi İstisnası	1.300.000	-
3. KV Matrahı (1-2)	-	1.300.000
4. KV Oranı	%30	%20
5. KV Tutarı (3x4)	-	260.000
6. Tevkifat Matrahı (2)	1.300.000	-
7. Tevkifat Oranı	%19,8	-
8. Tevkifat Tutarı	257.400	-
9. Toplam Vergi Yükü (5+8)	257.400	260.000

Bu durumda örneğimizde yer alan kurumun yatırım indirimi istisnasından yararlanması durumu ile yararlanmama durumu arasında vergi yükü açısından ilk etapta çok büyük farklılık ortaya çıkmamaktadır. Ancak söz konusu kurum tarafından kurum kazancının pay sahiplerine dağıtılması durumunda, doğal olarak vergi yükü de değişecektir. Bu kapsamda olmak üzere mükellef kurum tarafından 2006 yılı kurum kazancının 1.000.000 YTL tutarındaki kısmının ortaklarına dağıtıldığını varsayalım.

⁴⁰⁴ G.V.K.'nın Geçici 61. maddesinde özetle; 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak mezkur Kanunun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanacağı, bu şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasının %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda mükellef kurum kazancı üzerindeki toplam vergi yükü şu şekilde olacaktır;⁴⁰⁵

	İstisnadan Yararlanılması Durumu	İstisnadan Yararlanılmaması Durumu
1. Kurum Kazancı	1.300.000	1.300.000
2. Yatırım İndirimi İstisnası	1.300.000	-
3. KV Matrahı (1-2)	-	1.300.000
4. KV Oranı	%30	%20
5. KV Tutarı (3x4)	-	260.000
6. Tevkifat Matrahı (2)	1.300.000	-
7. Tevkifat Oranı (Yat.İnd.)	%19,8	-
8. Tevkifat Tutarı (Yat.İnd.)	257.400	-
9. Dağıtılan Kar Payı	1.000.000	1.000.000
10. Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifat Matrahı (9-2)	-	1.000.000
11. Tevkifat Oranı (Kar Dağ.)	%15	%15
12. Tevkifat Tutarı (Kar Dağ.)	-	150.000
9. Toplam Vergi Yükü (5+8+12)	257.400	410.000

Örneğimizde yer alan kurumun yatırım indirimi istisnasından yararlanması ve dönem dağıtılabılır karının 1.000.000 YTL tutarındaki kısmını ortaklarına dağıtması durumunda vergi yükü toplam 257.400 YTL iken, istisna uygulamasından yararlanmaması durumunda toplam vergi yükü 410.000 YTL olacaktır. Başka bir deyişle örneğimizde yer alan kurum açısından; kurum kazancının ortaklara dağıtılmaması durumunda yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanılmaması mükellef kurum lehine iken, kurum kazancının ortaklara dağıtılması durumunda istisna uygulamasından yararlanılması mükellef kurumun lehine olacaktır.

32.2.5. Kurumların Bir Kısım Menkul Kıymet Gelirleri %30 Oranında Vergilendirilecektir

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi uyarınca 2006 ve izleyen yıllarda elde edilen kurum kazançları %20 oranında kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 yılında kapanan hesap döneminde elde ettikleri kurum kazançlarının vergilendirilmesinde ve G.V.K.'nın Geçici 69. maddesi

⁴⁰⁵ Bilindiği ve kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinin (6/b) bendinin (i) alt bendi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, (ii) alt bendi uyarınca ise tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere dağıtılan mezkur Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan kar payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı 23.07.2006 tarihine kadar 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10, bu tarihten sonra ise 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 olacaktır. Diğer taraftan tam mükellef kurumlar tarafından yüne tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi söz konusu kar payları elde eden kurumlar açısından "iştişak kazancı" olarak değerlendirilmek suretiyle 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/a) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

uyarınca 2006-2008 yılları arasında ihtiyari olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen kurumların bu dönemlere ait kazançlarının vergilendirilmesinde %20 oranından farklı oranlar geçerli olacaktır.

Diğer taraftan her ne kadar 5520 sayılı K.V.K.'da herhangi bir düzenleme bulunmasa dahi bizce kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen yıllarda bir kısım menkul kıymetlerden elde ettikleri kazançların, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9), (10) ve (16) numaralı fıkraları uyarınca 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan %30 oranında vergilendirilmesi gerekmektedir. Kitabımızın bu bölümünde öncelikle G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile bir kısım menkul sermaye iratlarının tevkif suretiyle vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibarıyla açıklanacak, daha sonra kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2006 ve izleyen yıllarda elde edilen ve %30 oranında vergilendirilmesi gereken menkul kıymet gelirleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

32.2.5.1. Ana Hatlarıyla Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında elde edenlerin hukuki kişilikleri ve mükellefiyet türlerine bakılmaksızın 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden işleme aracılık eden; bankalar, aracı kurumlar, Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlar veya menkul sermaye iradını ödeyenlerce tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla sağlanan kazanç ve iratlar üzerinden takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla yapılacak tevkifat,

- Anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında hazine tarafından yurt dışında ihraç edilenler hariç olmak üzere her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden ödemeyi yapanlarca (banka ve aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç), yapılacak tevkifat,

- Anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında banka ve aracı kurumların, hisse senetleri ile anılan maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafında yer alanların dışında kalan bir menkul kıymeti veya diğer sermaye piyasası aracını tevkifata tabi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden yapılacak tevkifat,

- Anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında ise borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonları tarafından elde edilenler ile bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralara yürütülen faizler hariç olmak üzere mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat,

hüküm altına alınmıştır.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat uygulamasına konu olacak menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları, anılan maddenin (13) numaralı fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buna göre menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı kavramları; özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder. Ayrıca bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri de anılan madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacaktır.

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında özetle; gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının tevkifat uygulaması açısından herhangi bir öneminin bulunmadığı, buna karşılık Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte anılan maddenin (9), (10) ve (16) numaralı fıkralarında tevkifat uygulamasının kapsamına dahil menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre anılan maddenin;⁴⁰⁶

- (9) numaralı fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonolarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar,

- (10) numaralı fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen her nev'i tahvil ve hazine bonoları dışında kalan diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar,

- (16) numaralı fıkrası uyarınca, bu madde kapsamına girmeyen ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler,

tevkifata tabi olmayıp, bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

⁴⁰⁶ TEKİN Cem, "Kurumların Bir Kısım Menkul Kıymet Gelirlerinde Kurumlar Vergisi Oranı %20 Değil, %30'dur", Mali Pusula Dergisi, Aralık/2006

32.2.5.2. Kurumların %30 Oranında Vergilendirilecek Menkul Kıymet Gelirleri

G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrasında gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmasının tevkifat uygulaması açısından herhangi bir öneminin bulunmadığı hüküm altına alınmış olması nedeniyle gerek tam gerekse dar mükellef kurumların anılan madde kapsamında elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte tevkifat uygulamasının kanuni sınırlarının belirlendiği mezkur maddenin (9), (10) ve (16) numaralı fıkralarında yer alan özel düzenlemeler uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve daha sonraki dönemlerde elde ettikleri kurum kazançlarının bir kısmının %30 oranında kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin;⁴⁰⁷

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonolarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen her nev'i tahvil ve hazine bonoları dışında kalan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

- G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında yer almayan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilenlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların,

31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde %30 oranında kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Bu arada 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı fıkrasında yer alan şartların mevcut olması durumunda, söz konusu bu kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olduğu hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁴⁰⁸

Yukarıda belirtilen ve %30 oranında kurumlar vergisine tabi olması gerektiğini düşündüğümüz menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde söz konusu kazanç ya

⁴⁰⁷ TEKİN Cem, a.g.m.

⁴⁰⁸ Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı fıkrasında özetle; kurumların iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların sermayeye ilave edilen kısmın tamamının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden itibaren anılan istisna uygulaması bir kısım değişikliklerle beraber 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kazançların %75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bizce G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (10) ve (16) numaralı fıkralarında yer alan özel düzenlemeler uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin menkul kıymet niteliğini haiz olan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından 2006 yılında elde edecekleri kazançların tamamının, söz konusu iştirak hisselerinin 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olmaları kaydıyla kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. Doğal olarak menkul kıymet niteliğini haiz olmayan iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, söz konusu bu kazançların vergilendirilmesinde 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uygulanmak suretiyle pasifte özel bir fon hesabına kaydedilen kısmının sadece %75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

da iratları sağlayanların da 31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde tevkifat yapma zorunlulukları bulunduğu hususunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre tevkifata tabi kazanç ve iratlar ile tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esasların; tam mükellef kurumlar tarafından elde edilenler açısından G.V.K.'nın 94. maddesi, dar mükellef kurumlar açısından ise 5422 sayılı K.V.K.'nın 24. maddesi hükümleri çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir.

Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁴⁰⁹ bu tür gelirlerin % 20 oranında vergilendirileceği belirtilmiştir. Anılan mukteza aynen aşağıya alınmıştır.

*“İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Türkiye’de daimi temsilcisi veya işyeri olmayan dar mükellef kurumlar tarafından 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanacak kurumlar vergisi oranı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler” başlıklı 26’ncı maddesinde;*

“(1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.” ;

“Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi Oranı” başlıklı 32’nci maddesinde de;

“(1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır” hükümleri mevcuttur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na 5281 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren geçici 67’nci maddesinde;

“9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan

⁴⁰⁹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31.12.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-180 sayılı muktezası.

menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle kaldırılan parantez içi hüküm. Geçerlilik; 01.01.2006) için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.” hükümleri mevcuttur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinde yer alan düzenlemelere açıklık getirmek üzere yayımlanan 257 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

“ ...

8. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

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

Dolayısıyla, bu kıymetlerin elde tutulması sürecinde veya elden çıkarılması sonucunda oluşan gelirler için bankalar veya aracı kurumlarca Geçici 67'nci maddeye göre tevkifat yapılmayacaktır. Bu kıymetlerle ilgili olarak 2006 yılı veya sonrasında elde edilen getiriler, Gelir Vergisi Kanununda bu gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak 31.12.2005 tarihi itibarıyla yer alan hükümler çerçevesinde vergilendirilmeye devam edilecektir.

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

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

...

9. 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler

Geçici 67 nci maddenin (10) numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için de bankalar veya aracı kurumlarca tevkifat yapılmayacak olup, bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan gelirler, dar mükellef kurumlar tarafından özel beyanname ile beyan edilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulmasından veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan hükümler geçerli olacağından, bu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi hükümleri yerine mükerrer 80 ve mükerrer 81'inci madde hükümleri uygulanacaktır.

Öte yandan, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından dar mükellef kurumlarca 2007 yılında elde edilen değer artış kazançları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi hükmü doğrultusunda (Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç) Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaksızın yukarıda yapılan açıklamalara göre hesaplanacak ve bulunacak kazanç üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi hesaplanarak beyan edilecektir.”

32.3. GEÇİCİ VERGİ ORANI

32.3.1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere G.V.K.'nın mükerrer 120. maddesinde özetle; ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbaplarının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın (2) numaralı fıkrasında da kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı

olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere G.V.K.'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği, tam mükellef kurumlar için geçerli olan esasların dar mükellef kurumlar açısından da aynen uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere K.V.K.'nın 32. maddesi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazançları üzerinden hesaplayacakları kurumlar vergisi ve geçici vergi oranları 2006 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere yeniden belirlenmiştir. Buna göre, kurumlar vergisi ve geçici vergi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır. Diğer taraftan Bakanlar Kurulu'nun kurumlar vergisi oranını belirleme yetkisi bulunmamakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesinin (3) numaralı fıkrasında Bakanlar Kurulu'nun geçici vergi oranlarını 5 puana kadar indirmeye ve tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 37. maddesinin (1/d) bendinde mezkur Kanun'un 32. maddesinin birinci fıkrasının 01.01.2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, (1/e) bendinde ise diğer hükümlerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle geçici vergiye ilişkin %20 oranı 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bununla birlikte 2006 yılının birinci geçici vergi dönemi 5520 sayılı Kanun'un yayımı tarihinden önce kapanmış ve kurumlar vergisi mükellefleri bu dönemde % 30 oranında geçici vergi ödenmiştir. Buna karşılık anılan Kanun'un Geçici 1. maddesinin (11) numaralı fıkrasında % 30 oranında ödenen geçici verginin mahsubuna ilişkin bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, 01.01.2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde % 30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için 5520 sayılı K.V.K.'na göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, müteakip dönemler için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. Bu durumda Kanunun yayım tarihine kadar kapanan geçici vergi dönemleri için % 30 oranında hesaplanan kurumlar vergisinin % 20'yi aşan kısmı, Kanunun yayım tarihinden sonra hesaplanacak geçici vergilerden mahsup edilebilecektir.

32.3.2. Farklı Geçici Vergi Oranlarının Geçerli Olacağı Özellikli Durumlar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde ettikleri kurum kazançlarının vergilendirilmesinde 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi uyarınca genel olarak kurumlar vergisi ve geçici vergi oranları %20 olarak uygulanacaktır. Diğer taraftan bir önceki bölümde belirtilen şartların mevcut olması durumunda kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemleri itibariyle elde etmiş oldukları kurum kazançlarının farklı oranlarda vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri kurum kazançlarından %20'den farklı oranda vergilendirileceği durumlar şunlardır;

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin G.V.K.'nın Geçici 69. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih ettikleri yıllara ait (2006-2008 yılları) geçici vergi dönemleri itibariyle belirlenmiş kazançlarının %30 oranında vergilendirilmesi gerekmektedir.

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonoları ile bu tarihten önce iktisap edilmiş olan belirtilenlerin dışında kalan diğer menkul kıymetlerin elde tutulması ve elden çıkarılmasından geçici vergi dönemleri itibariyle sağladıkları kazanç ve iratlar ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında yer almayan ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançların %30 oranında vergilendirilmesi gerekmektedir.

32.4. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARI İÇİN UYGULANACAK ORANI BELİRLEME YETKİSİ

5520 sayılı K.V.K.'nın "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti" başlıklı 23. maddesinde özetle; yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağı, ortalama emsal oranlarının, Türkiye'de daimi veya arazi olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında %12,
- Deniz taşımacılığında %15,
- Hava taşımacılığında %5,

olarak uygulanacağı ve dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatının hangi unsurlardan oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

Doğal olarak yabancı ulaştırma kurumlarının 2006 ve izleyen yıllarda elde ettikleri varsayılan bu şekilde belirlenen kazançları da 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi uyarınca %20 oranında vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında bu kazançların vergilendirilmesinde esas alınacak kurumlar vergisi oranının belirli şartlar ve sınırlamalar dahilinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; söz konusu kazançların vergilendirilmesinde esas alınacak kurumlar vergisi oranı karşılıklı olmak kaydıyla, ülkeler itibariyle kara, deniz e hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya %20 oranını aşmamak üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

32.5. KAR DAĞITIMI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN HESABI

Kurumlar vergisi mükellefleri, genel olarak bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler sonucunda elde ettikleri vergi ve yasal yükümlülükler sonrasındaki dağıtılabilir karı, kurumun yetkili organlarının bu yönde alacakları karar kapsamında ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde pay sahiplerine dağıtılabilir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dağıtılan kar payları üzerinden, söz konusu kar payını elde edenlerin mükellefiyet türü ve hukuki niteliklerine bağlı olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerektiği gibi T.T.K. uyarınca yedek akçe ayrılması da gerekmektedir.

Kitabımızın bu bölümünde kurumların elde etmiş oldukları kurum kazançlarının vergi ve yasal yükümlülükler sonrasında kalan kısmının dağıtılmasına ilişkin usul ve esaslar, T.T.K.'nda yer alan düzenlemeler ışığında ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

32.5.1. T.T.K.'da Kar Dağıtımına İlişkin Yer Alan Düzenlemeler

T.T.K.'nın 470. maddesinde; esas sermaye için faiz ödenmeyeceği ve kar payının ancak safi kardan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan Kanunun 469. maddesinin birinci fıkrasında ise kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle, kanun ve esas mukavele hükmüncü ayrılması gerekli diğer paralar safi kardan ayrılmadıkça kar payı dağıtılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Kurumların dönem karından ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ise mezkur Kanunun 466, 467 ve 468. maddelerinde düzenlenmiş olup, söz konusu yedek akçelere ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

32.5.1.1. Dönem Kazancından Ayrılacak Yedek Akçeler ve Fonlar ile Dağıtılacak Temettüler;

T.T.K. uyarınca kurumların dönem kazancı üzerinden ayıracakları yedek akçeler ve fonlar ile dağıtılabilecekleri temettüler, Kanun sistematığı ve işlem sırası çerçevesinde şunlardır;

32.5.1.1.1. Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe

T.T.K.'nın 466. maddesinde her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılmasının mecburi olduğu hüküm altına alınmış ve ayrıca kanuni hadde ulaşmış olsa dahi bu akçeye hisse senedi ihraç primleri ile hisse senetleri iptal karlarının ekleneceği belirtilmiş ve anılan kavramlar tanımlanmıştır. Buna göre;

- **Hisse Senedi İhraç Primleri:** Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı,

- **Hisse Senetleri İptal Karları:** İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmı,

olarak tanımlanmıştır. Ayrılan yedek akçe tutarı esas sermayenin yarısını geçmedikçe, münhasıran zararların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilir.

32.5.1.1.2. İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasal Fonlar

İlgili yasal düzenlemeler uyarınca kurumların dönem karından dağıtılması mümkün olmayıp işletmede alıkonulacak fonlardır. Örneğin; yenileme fonu, Hisse senedi ihraç primleri, Hisse senedi iptal karları, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar vb.

32.5.1.1.3. Ortaklara I. Temettü

T.T.K.'nın 466. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, safi kardan birinci fıkrada yazılı yedek akçelerden başka kar sahipleri ve kara iştirak eden diğer kimselere %5 oranında kar payı dağıtılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere I. Temettünün ne üzerinden hesaplanacağı belli değildir. Ancak mezkur Kanunun 456. maddesinde esas mukavelede aksine bir hüküm yoksa kazanç ve tasfiye paylarının esas sermayeye mahsuben ortağın şirkete yaptığı ödemelerle mütenasiben hesap ve tesbit olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle I. Temettünün ödenmiş sermaye üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

32.5.1.1.4. Personele Temettü

Kurumun dönem kazancından I. Tertip yedek akçe, I. Temettü ve II. tertip yedek akçe ayrıldıktan sonra kalan dağıtılabilir karın genel kurul kararıyla personele temettü olarak dağıtılması mümkündür.

32.5.1.1.5. Yönetim Kurulu Üyelerine Temettü

T.T.K.'nın 472. maddesinde kanuni yedek akçe için muayyen para ayrıldıktan ve pay sahiplerine %4 oranında veya esas mukavele ile muayyen daha yüksek bir oranda kar payı dağıtıldıktan yönetim kurulu üyelerine sadece safi kardan dağıtım yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

32.5.1.1.6. Kuruculara Dağıtılacak Temettü

T.T.K.'nın "Sağlanabilecek hususi menfaatler" başlıklı 298. maddesinde kurucuların şirketi kurdukları sırada sarf ettikleri emeğe karşılık olarak para ve bedelsiz hisse senedi almak gibi bir suretle şirket sermayesinin azalmasını mucip olacak bir menfaatin kendilerine tahsisi hakkında esas mukaveleye dercedecekleri şartların hükümsüz olduğu, buna karşılık hasıl olan kazançtan mezkur Kanunun 466. maddesinin birinci fıkrasında yazılı yedek akçe ile pay sahipleri için %5 oranında kar payı ayrıldıktan sonra kalanın onda birini kendilerine tahsis edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

32.5.1.1.7. Ortaklara II. Temettü

II. Temettü, safi kardan I. Temettü ve I. Tertip yasal yedek akçe ayrıldıktan sonra kalandan, ihtiyari yeden akçe ve pay sahipleri dışında kalan kimselere ödenecek kar payları ayrıldıktan sonra kalan kardan ayrılır ve II. temettü dağıtılması yetkisi kurumun kar dağıtımına yetkili organındadır.

32.5.1.1.8. İkinci Tertip Yedek Akçe

T.T.K.'nın 466. maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde safi kardan, birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kar payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış

olan kısmın onda birinin ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılmasının gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁴¹⁰

32.5.1.1.9. İhtiyari Yedek Akçeler (Statü Yedekleri)

Kurumlar, T.T.K.'nin 466. maddesi uyarınca I. ve II. tertip yedek akçeleri ayırmak zorunda olmakla birlikte ana sözleşmeleri uyarınca da yedek ayrılması mümkündür. Anılan Kanunun 467. maddesinde özetle; safi karın yirmide birinden fazla bir meblağın yedek akçe olarak ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş olan esas sermayenin beşte birini aşabileceği hakkında ana sözleşmeye hüküm konulabileceği belirtilmek suretiyle ihtiyari yedek akçelerin kanuni dayanağı oluşturulmuştur. Öte yandan mezkur Kanunun 468. maddesinde ise, ana sözleşmeye hüküm konulmak suretiyle, müstahdem ve işçiler için yardım sandıkları veya yardım teşkilatı kurulması ve idamesi amacıyla yedek akçe ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

32.5.1.1.10. Olağanüstü Yedekler

T.T.K.'nin 469. maddesinin ikinci fıkrasında; şirketin devamlı inkişafı (geliştirilmesi) veya mümkün mertebe istikrarlı kar paylarının dağıtılmasını temin bakımından münasip ve faydalı olduğu takdirde genel kurul kar payının tespiti sırasında kanun ve esas mukavelede zikredilenlerden başka yedek akçeler ayrılmasına ve yedek akçelerin kanun ve esas mukavele ile belirli haddinin artırılmasına karar verebileceği hüküm altına alınmıştır.

32.5.1.1.11. Dönem Karının Dağıtılmasına İlişkin Kapsamlı Örnek

(A) A.Ş.'nin nominal sermayesi 1.000.000 YTL olup, 600.000 YTL tutarındaki kısmı tamamı gerçek kişi olan ortakları tarafından ödenmiştir. Mükellef kurumun cari döneme kadar ayırmış olduğu 1. tertip yedek akçe tutarı 60.000 YTL olup, genel kurul tarafından pay sahiplerine cari dönem karından vergiler ve 1. Tertip yasal yedekler ayrıldıktan sonra kalan kardan ödenmiş sermayenin %5'i kadar I. Temettü ve 40.000 YTL tutarında II. Temettü dağıtılmasına karar verilmiş ve dağıtılmayan kar olağan üstü yedek olarak ayrılmıştır. Mükellef kurumun 2006 yılı faaliyet sonuçları ile ilgili veriler aşağıdaki gibidir:

1	Dönem Karı	280.000
2	Kanunen Kabul Edilmeyen İndirimler	20.000
3	İndirim ve İstisnalar - İştirak kazancı	(100.000)

⁴¹⁰ "II. tertip yedek akçe, dağıtılması kararlaştırılan kısmın onda biri olarak tanımlanmış olmakla birlikte uygulamada söz konusu oranın ne şekilde tatbik edileceğine ilişkin olarak bir kısım tartışmalar mevcuttur. Birinci görüşe göre; dağıtılmasına karar verilen kar 11'e bölündükten sonra 1/11 yedek akçeye, 10/11'de pay sahipleriyle kara iştirak hakkı olan kimselere dağıtılır. Diğer bir görüşe göre ise dağıtılmasına karar verilen kar ona bölündükten sonra biri II. tertip yedek akçeye ayrılıp kalan onda dokuz ise pay sahipleriyle kara iştirak eden kimselere dağıtılır.

Öte yandan T.T.K.'nin 466. maddesinin kaynağı olan İsviçre Borçlar Kanunu'nun 671. maddesinde 1991 revizyonuyla yapılan değişiklik sonucunda ikinci tertip yedek akçe ile ilgili ayırımın nasıl yapılacağı konusundaki tartışmaya son verilmiştir. Maddenin ikinci fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir; "Kar payı olarak %5 temettü ayrıldıktan sonra geriye kalanın %10'u" umumi yedek akçeye eklenir." ÖZTÜRK Bünyamin, "Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımı ve Vergilendirme", Mali Pusula Dergisi, Mayıs/2006 Özel Ek

4	Kurumlar Vergisi Matrahı (1+2-3)	200.000
5	Kurumlar Vergisi (4*%20)	40.000
6	Dönem Net Karı (1-5)	240.000
7	I. Tertip Yasal Yedek Akçe a) Ayrılabilir azami yedek akçe tutarı; 120.000 (Ödenmiş sermaye*%20=) (600.000*%20=) b) Önceki yıllarda ayrılan yedek akçe tutarı; 60.000 c) Cari dönemde ayrılabilir yedek akçe tutarı; 60.000 (a-b), (120.000-60.000=) d) Cari dönemde ayrılacak yedek akçe tutarı; 10.000 (Dönem karı*%5=), (200.000*%5=)	10.000
8	Dağıtılabilecek Tutar (6-7=)	230.000
8	I. Temettü (Ödenmiş sermaye*%5=), (600.000*%5=)	30.000
9	Ortaklara II. Temettü	40.000
10	II. Tertip Yasal Yedek Akçe (II. Temettü*%10=) (40.000*%10=)	4.000
11	Dağıtılacak Toplam Temettü Tutarı (8+9=)	70.000
12	Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifat Matrahı (11)	70.000
13	Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifat Tutarı (Dağıtılan Toplam Temettü*%15) (70.000*%15=)	10.500
14	Ortaklara Dağıtılacak Net Temettü	59.500

31.12.2006

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal 50.500
Yükümlülükler Karşılıkları

- Kurumlar Vergisi Kar. 40.000
- Kar Dağ. Tevkifatı 10.500

370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer 50.500
Yasal Yük. Kar.

- Kurumlar Vergisi Kar. 40.000
- Kar Dağ. Tevkifatı 10.500

Kurumlar vergisi ve kar dağıtımına bağlı tevkifat için karşılık ayrılması

31.12.2006

690 Dönem Kârı veya Zararı 280.000

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer 50.500
Yasal Yük.Kar.

- Kurumlar Vergisi Kar. 40.000
- Kar Dağ. Tevkifatı 10.500

692 Dönem Net Kârı veya Zararı 229.500

Dönem net kârının belirlenmesi

31.12.2006

692 Dönem Net Kârı veya Zararı 229.500

590 Dönem Net Kârı

229.500

**. **.2007		
590 Dönem Net Kârı	229.500	
	570 Geçmiş Yıllar Kârları	229.500
	/	
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Kar.	50.500	
- Kurumlar Vergisi Kar.	40.000	
- Kar Dağ. Tevkifatı	10.500	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.500
	- Kurumlar Vergisi Kar.	40.000
	- Kar Dağ. Tevkifatı	10.500
Ödenecek vergilerin tahakkuku	/	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.500	
- Kurumlar Vergisi Kar.	40.000	
- Kar Dağ. Tevkifatı	10.500	
	102 Banka	50.500
Kurumlar Vergisi ve Kar payı üzerinden tevkif edilen verginin ödenmesi	/	
570 Geçmiş Yıllar Kârları	84.000	
	540 Yasal Yedek Akçeler	14.000
	- I. Tertip Yedek Akçe	10.000
	- II. Tertip Yedek Akçe	4.000
	331 Ortaklara Borçlar	70.000
	- I. Temettü	30.000
	- II. Temettü	40.000
Net kârın yedek akçelere ayrılması ve ortakların hesabına aktarılması		

32.5.2. Avans Kar Dağıtımı

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde "avans kar dağıtımı" adında bir müessese ihdas edilmiş ve bu konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Anılan tebliğin, "avans kar dağıtımı" başlıklı "15.6.6." bölümü aynen aşağıdaki gibidir.

"Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabileceklerdir. Mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur.

Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırımları gerekmektedir.

Geri çağırılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır."

Ancak, tebliğin bu bölümünün yürütmesi Danıştay 4. Dairesi'nin 18.10.2007 tarih ve 2007/2364 sayılı Kararı ile durdurulmuştur. Anılan Karar'ın konuya ilişkin bölümü aynen aşağıdaki gibidir.

Özet: Avans kâr payı dağıtımı, Kanun'da düzenlenmemiş ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verilmemiş olduğundan 1 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin avans kâr payı dağıtımı ile ilgili bölümünün yürütmesinin durdurulduğu.

“1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 15.6.6 bölümünün iptali ve yürütmenin durdurulması istemine gelince: Tebliğ'in bu bölümünde, avans kâr payı dağıtımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak Tebliğ'in dayanağı olan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu konuda açık bir düzenleme bulunmadığı gibi kâr dağıtımı müessesesinin düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nda avans kâr payına ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı, aksine 470. maddesinde kâr payının ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilerek kâr payının ancak dönem sonunda ve dönem safi kârı belirlendikten sonra dağıtılabileceği hükme bağlanmıştır.

Avans kâr payı, Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun “Temettü ve Bedelsiz Payların Dağıtım Esasları” başlıklı 15. maddesinin 4. fıkrasında, “Halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık ara dönemler itibariyle hazırladıkları mali tablolarında yer alan kârlarından, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi, ana sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtabilirler. Her ara dönemde verilecek temettü avansı bir önceki yıla ait bilanço kârının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesine ve temettü dağıtılmasına karar verilemez. Temettü avansı dağıtımına karar verilmesinde ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanunu'nun, bilanço ve gelir tablosunun kabulüne ve kârın dağıtılmasına ilişkin olup bu madde hükmüne aykırı olan hükümleri uygulanmaz. Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri, bağımsız denetimi yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişiler, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının karşılaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hallerin varlığı halinde, pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler ve Kurul tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, 12. maddenin 6. fıkrasındaki esaslar çerçevesinde iptal davası açılabilir. Kurul, yasalardan kaynaklanan yükümlülüklerin doğruluk incelemesi dahil bilanço ve gelir tablolarını denetleme ve düzeltmeye yetkilidir. Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesine ilişkin hükümleri saklıdır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esaslar Kurul

tarafından belirlenir.” hükmüne yer verilmiştir. Maddeden de anlaşılacağı gibi müessese, Sermaye Piyasası Kanunu’nun düzenlediği ve kendine özel koşulları denetim usulleri bulunan halka açık şirketler için öngörülmüştür.

Söz konusu Bölümün dayandırıldığı 5520 sayılı Kanun’un “Vergi Kesintisi” başlıklı 15. maddesinde ise, “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.” ifadesine yer verilmiş, avans kâr payı dağıtımını konusu düzenlenmemiş, bu konuda Maliye Bakanlığı’na düzenleme yapma yetkisi de tanınmamıştır.

Bu durum da Kanun’da açıkça verilmiş bir yetki olmadığı halde Kanun’da düzenlenmemiş olan bir konuda ve yorumu aşır, bir verginin konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi sonucunu doğurabilecek şekilde düzenleme yapma yetkisi bulunmayan davalı idare tarafından bu konunun tüm sermaye şirketlerini de kapsayacak şekilde düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmediğinden Tebliğ’in bu bölümü için 2577 sayılı Kanun’un yürütmenin durdurulmasına ilişkin 27. maddesinde yer alan koşulların gerçekleştiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin 5.1, 5.6.2.2.2 bölümlerindeki bazı ifadelerle ilişkin yürütmenin durdurulması isteminin reddine oyçokluğuyla, 15.6.6 bölümüne ilişkin yürütmenin durdurulması isteminin ise kabulüyle bu kısmın yürütülmesinin durdurulmasına esasta ve gerekçede oyçokluğuyla karar verildi.”

32/A. MADDE 32/A : İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ⁴¹¹

İndirimli kurumlar vergisi

Madde 32/A- (1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını **(5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %60. Yürürlük;03.07.2009)** % 25'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise **(5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %70. Yürürlük;03.07.2009)** % 45'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu

⁴¹¹ Kitabımızın bu bölümünün hazırlanmasında, şu kitaptan faydalanılmıştır.

KARTALOĞLU, Emre; Açıklamalı ve Örnekli Yeni Teşvik Sistemi Rehberi, İSMMM Yayınları, Yayın No:129.

hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

32/A.1. GENEL AÇIKLAMA

Uzun süredir uygulanan yatırım indirimi müessesesinin 01.01.2009 tarihi itibarı ile tamamen yürürlükten kalkması ile yatırımları vergisel açıdan teşvik eden bir müessesenin eksikliğinin sıkıntıları hissedilmeye başlanmıştı. Özellikle 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başında da etkisini yoğun bir şekilde hissettiren küresel ekonomik krizle birlikte işsizlik oranındaki hızlı yükseliş, gelişmekte olan pek çok ülkeyi yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye zorladı.

Bu kapsamda, ülkemizde de çeşitli adımlar atılmaya başlanmış ve bu adımların ilki olarak 5838 sayılı Kanun⁴¹² ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yatırım teşvikleri açısından anılan Kanun ile yapılan en önemli düzenleme KVK'ya eklenen 32/A maddesinde karşımıza çıkmaktadır.

Bu madde ile yatırımlara doğrudan destek sağlamak yerine yatırım tamamlandıktan sonra o yatırımdan elde edilecek kazançta vergi indirimi uygulanması öngörülmüştür. Yapılan kanuni düzenleme ile uygulamanın pek çok ayrıntısı Bakanlar Kuruluna bırakılmış ve Bakanlar Kurulu bu ayrıntıları 2009/15199 sayılı Karar ve 2009/1 sayılı Tebliğ ile düzenlemiştir. Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Kitabımızın kalem alındığı tarih itibarıyla Maliye Bakanlığınca yayımlanmış bir genel tebliğ bulunmamaktadır.

Anılan Karar ile Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek

⁴¹² 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirerek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmenin yollarından biri olarak da yatırımlardan elde edilecek gelirlere indirimli gelir veya kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle bu yatırımlara devlet desteği sağlanması öngörülmüştür.

Konunun önemini dikkate alarak ve gerekirse bazı tekrarlara yer vererek ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

32/A.2. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK SEKTÖR VE YATIRIMLAR

32/A.2.1. KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

İndirimli vergi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırımlar KVK'nın 32/A maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri,

- 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması Ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar: Bu kanun; hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santrallerin **dışında** kalan "Yap-İşlet Modeli" ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemektir.

- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar: Bu Kanun, köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar: Rödovans, maden ruhsat sahalarının hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine ürettiği beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır.⁴¹³ Rödovans sözleşmesinde ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli denilen pay almaktadır. Rödovans sözleşmelerine, Borçlar Yasası'ndaki hasılat kirasına ait hükümler uygulamaktadırlar. Rödovans sözleşmesinin Maden İşleri Genel Müdürlüğüne bir ay içinde bildirilerek uygun görüş alınması zorunludur.⁴¹⁴

32/A.2.2. 2009/15199 sayılı Karar'ın 4 numaralı Eki Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

32/A.2.2.1. Tarım ve Tarımsal Sanayi

1. Öğütülmüş tahıl ürünleri, nişasta ve nişastalı ürünler ve hazır hayvan yemleri imalatı (pirinç, bulgur, ev hayvanları için hazır yemler, balık yemi ve entegre hayvancılık⁴¹⁵ yatırımları içerisindeki yem üretimi hariç)

2. Bisküvi,

3. Yufka ve kadayıf,

4. Makarna, irmik, şehriye, kuskus vb ürünler,

5. Dışarıya yemek hizmeti sunan işletmeler (hazır yemek),

6. Küp şeker,

7. Bitkisel üretim (seracılık, kültür mantarı yetiştiriciliği ve entegre hayvancılık yatırımları içerisindeki yem bitkileri yetiştiriciliği hariç),

8. Bölgesel yatırımlar kapsamında teşvik edilecek entegre hayvancılık yatırımları ve şartlı desteklenecek hayvancılık yatırımları dışındaki hayvancılık yatırımları,

32/A.2.2.2. İmalat ve Madencilik Yatırımları

1- 1/8/1996 tarihli ve 22714 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Kömür Çelik Topluluğu Arasında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Andlaşmanın Yetki Alanına Giren Ürünlerin Ticareti ile İlgili Anlaşma" Eki ürün listesinde yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar,

⁴¹³ Bkz. <http://www.taskomuru.gov.tr/index.php?entityType=HTML&id=175>

⁴¹⁴ Bkz. M. Topaloğlu, "Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi- TUMAKS-2001, s.249. http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf

⁴¹⁵ Entegre hayvancılık yatırımlarına ilişkin açıklamalar, kitabımızın I. Bölüm "11.5. ENTEGRASYON" başlığı altında ayrıntılı olarak yapılmıştır.

- 2- Tuğla ve kiremit üretimine yönelik modernizasyon cinsi dışındaki yatırımlar,
- 3- Kamu kurum ve kuruluşları ile yapılanlar da dahil olmak üzere rödovanslı madencilik yatırımları,
- 4- Kütlü pamuk işleme yatırımları,
- 5- Sentetik elyaf ve sentetik iplik üretimine yönelik komple yeni, tevsî ve entegrasyon cinsindeki yatırımlar,
- 6- İplik ve dokuma (yün ipliği, akıllı ve çok fonksiyonlu teknik tekstil, halı, tafting, dokunmamış ve örülmemiş kumaş, çuval hariç) konularında modernizasyon yatırımları haricindeki yatırımlar.

32/A.2.2.3. Hizmetler Sektörü

- 1- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, lise, yüksekokul, üniversite, yükseköğretim ve teknik ve mesleki öğretim dışında kalan eğitim yatırımları ile yetişkinlerin eğitilmesine yönelik (kurslar, dersaneler vb) yatırımlar,
- 2- Hastane yatırımları, tıp merkezleri, diyaliz merkezleri, tahlil laboratuvarları ve manyetik görüntüleme merkezleri dışında kalan sağlık yatırımları,
- 3- Oteller, tatil köyleri, apart oteller, dağ (yayla) evleri dışında kalan turizm konaklama tesisleri,
- 4- Ulusal çapta yayım yapan günlük gazete basım hizmetleri, televizyon ve radyo yayıncılığı dışındaki basın ve yayın yatırımları,
- 5- Kayıt amaçlı stüdyo yatırımları,
- 6- Konut üretimi ve müteahhitlik hizmetleri yatırımları,
- 7- Yolcu ve yük taşımacılığına yönelik otobüs ile çekici ve treyler yatırımları (Belediyelerin yapacakları yatırımlar hariç),
- 8- Hipermarket, ticaret merkezi, alışveriş merkezi ve otopark yatırımları dahil toptan ve perakende ticarete yönelik yatırımlar,
- 9- Kara taşıtları bakım, onarım ve servis istasyonu yatırımları,
- 10- Petrol ürünleri (LPG dahil) dağıtım yatırımları, akaryakıt istasyonu yatırımları
- 11- Karayolları dinlenme tesisi yatırımları,
- 12- Lokantalar,
- 13- Yat ithali yatırımları,

14- Taşıt kiralama yatırımları,

15- Çamaşırhane ve halı yıkama yatırımları,

16- Sınai üretim tesisleri ile altyapı yatırımlarının otomasyonu dışında yapılacak diğer otomasyon yatırımları,

17- Yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri hariç olmak üzere gayrimenkul kiralama ve iş faaliyetleri,

18- Finansal kiralama faaliyetleri hariç olmak üzere mali aracı kuruluşların yatırımları,

19- Gösteri merkezi yatırımları,

20- Kapalı alanı 500 m²'nin altında olan soğuk hava deposu yatırımları.

32/A.2.2.4. 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinde Yer Alan US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodları İtibariyle Deysek Unsurlarından Hariç Bırakılan Sektörler

2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinde teşvik unsurlarından yararlanacak sektörler, Sektörün US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodlarıyla birlikte verilmiş ve bu kodlar anılan ekin 3. sütununda gösterilmiştir. US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodları 7046 satırdan oluşan bir listedir. Bu nedenle bu listenin tamamına bu kitapta yer verilmemektedir.⁴¹⁶ Ancak, 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinin 3. sütununun incelenmesinden bazı sektörlerle yapılan yatırımların teşvik unsurlarından hariç bırakıldığı görülmektedir.

Örneğin, I. bölgede yer alan İstanbul ilinde 33 US 97 Kodlu Tıbbi Aletler Hassas ve Optik Aletler Sektörü teşvik unsurlarından yararlandırılmaktadır. Ancak, 333 US 97 Kodlu sektörün destek unsurundan yararlandırılmayacağı belirtilmiştir. Aşağıda teşvik unsurları dışında bırakılan bu yatırımlar US 97 Kodlarıyla birlikte gösterilmiştir.

US 97 KODU 333	
3330.0.01.13	Pilli veya akümülatörlü kol saatleri (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar) - sadece mekanik göstergeliler
3330.0.01.15	Pilli veya akümülatörlü kol saatleri (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar) - sadece optoelektronik göstergeliler
3330.0.01.17	Pilli veya akümülatörlü kol saatleri (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar) - diğerleri
3330.0.01.30	Diğer kol saatleri, cep saatleri ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar)
3330.0.01.50	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar)

⁴¹⁶ US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Koduna <http://diweb.die.gov.tr/DIESS> kaynağından ulaşılabilir.

3330.0.01.53	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar) - sadece mekanik göstergeli olanlar
3330.0.01.55	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar) - opto-elektronik göstergeli olanlar
3330.0.01.57	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zarfları kıymetli metal veya kıymetli metalle kaplama metallere olanlar) - diğerleri
3330.0.02.13	Pilli veya akümülatörlü kol saatleri (zaman sayaçlı olsun olmasın) - sadece mekanik göstergeli olanlar
3330.0.02.15	Pilli veya akümülatörlü kol saatleri (zaman sayaçlı olsun olmasın) - sadece opto-elektronik göstergeli olanlar (dijital)
3330.0.02.17	Pilli veya akümülatörlü kol saatleri (zaman sayaçlı olsun olmasın) - diğerleri
3330.0.02.30	Diğer kol saatleri, cep saatleri ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın)
3330.0.02.50	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın)
3330.0.02.53	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) - sadece mekanik göstergeli olanlar
3330.0.02.55	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) - opto-elektronik göstergeli olanlar
3330.0.02.57	Pilli veya akümülatörlü cep saatleri, kronometreler ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlı olsun olmasın) - diğerleri
3330.0.03.00	Motorlu kara nakil vasıtalarının, uçakların, gemilerin veya diğer nakil vasıtalarının alet tablolarına özgü saatler ve benzeri eşya
3330.0.04.13	B.y.s. saat makineli duvar saatleri ve çalar saatler - pilli veya akümülatörlü olanlar
3330.0.04.19	B.y.s. saat makineli duvar saatleri ve çalar saatler - diğerleri
3330.0.04.33	Çalar saatler - pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar
3330.0.04.39	Diğer çalar saatler (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç)
3330.0.04.43	Duvar saatleri - pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar
3330.0.04.45	Duvar saatleri (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç); guguklu saatler
3330.0.04.50	Duvar saatleri (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç); diğerleri (guguklu saatler hariç)
3330.0.04.53	Duvar saatleri (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç); diğerleri (guguklu saatler hariç, diyagonal ölçü > 10 cm)
3330.0.04.55	Duvar saatleri (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç); diğerleri (guguklu saatler hariç, diyagonal ölçü <= 10 cm)
3330.0.04.60	Elektrikli saat sistemleri için saatler (zaman dağılımı ve birleştirme sistemi)
3330.0.04.63	Belirli bir zaman dağılımı, birleşme sistemindeki ana saatler
3330.0.04.65	Belirli bir zaman dağılımı, birleşme sistemindeki ikincil saatler
3330.0.04.73	Pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışan diğer saatler (elektrikli saat sistemleri için olanlar hariç)
3330.0.04.75	Masa ve şömine saatleri (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç)
3330.0.04.79	B.y.s. diğer saatler (pilli veya akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar hariç)
3330.0.05.10	Devam kaydedici cihazlar; tarih ve saat kaydedici cihazlar
3330.0.05.30	Parkmetreler ve diğerleri (zaman ayarlayıcılar, durdurucular ve benzerleri hariç)
3330.0.05.50	Zaman ayarlayıcılar, durdurucular ve benzerleri
3330.0.05.70	Belirli bir zamanda bir mekanizmayı harekete geçirmeyi sağlayan saat makineli veya senkron motorlu cihazlar (saat ayarlanışına göre duran cihazlar ve diğer cihazlar)
3330.0.05.75	Belirli bir zamanda bir mekanizmayı harekete geçirmeyi sağlayan saat makineli veya senkron motorlu cihazlar (saat ayarlanışına göre duran cihazlar ve diğer cihazlar) - elektrikli veya el
3330.0.05.79	Belirli bir zamanda bir mekanizmayı harekete geçirmeyi sağlayan saat makineli veya senkron motorlu cihazlar (saat ayarlanışına göre duran cihazlar ve diğer cihazlar) - diğerleri
3330.0.06.33	Pilli veya akümülatörlü cep veya kol saati makineleri - sadece mekanik göstergeli veya mekanik göstergenin birleştirebildiği bir tertibata sahip olanlar
3330.0.06.35	Pilli veya akümülatörlü cep veya kol saati makineleri - sadece opto-elektronik göstergeli olanlar (dijital)
3330.0.06.37	Pilli veya akümülatörlü cep veya kol saati makineleri - diğerleri (gün kaydedici olanlar)

3330.0.06.50	B.y.s. otomatik kurmalı veya diğer cep ve kol saati makineleri (tamamlanmış veya birleştirilmiş olanlar)
3330.0.07.35	Çalar saat makineleri (tamamlanmış ve birleştirilmiş) - pilli, akümülatörlü veya elektrik devresine bağlanarak çalışanlar
3330.0.07.39	B.y.s. diğer saat makineleri (tamamlanmış ve birleştirilmiş) (cep ve kol saat makineleri hariç) - pilli, akümülatörlü veya bir elektrik devresine bağlanarak çalışanlar
3330.0.07.90	B.y.s. diğer saat makineleri (tamamlanmış ve birleştirilmiş) (cep ve kol saat makineleri hariç)
3330.0.08.30	Tamamlanmış cep ve kol saat makineleri (birleştirilmemiş veya kısmen birleştirilmiş, şablonlar) - spiral rakkashlı olanlar
3330.0.08.50	Tamamlanmış cep ve kol saat makineleri (birleştirilmemiş veya kısmen birleştirilmiş, şablonlar) - diğer saat makineleri
3330.0.08.70	Tamamlanmamış cep ve kol saat makineleri (birleştirilmiş)
3330.0.09.00	Cep ve kol saat makinesi taslakları
3330.0.10.00	Tamamlanmış veya tamamlanmamış, birleştirilmemiş diğer saat makinesi taslakları
3330.0.11.13	Kıymetli metallerden veya kıymetli metallerle kaplama metallerden saat zarfları
3330.0.11.15	Adi metallerden saat zarfları
3330.0.11.19	B.y.s. diğer saat zarfları
3330.0.11.30	Saat zarflarının aksam ve parçaları
3330.0.11.53	Saat ve saat makineleri için metal zarflar
3330.0.11.55	Diğer maddelerden saat ve saat makineleri için zarflar
3330.0.11.57	Saat ve saat makinesi zarflarının aksam ve parçaları
3330.0.12.00	Saat kayışları, bilezikleri ve bunların parçaları - metallerden olanlar
3330.0.12.03	Saat kayışları ve bilezikleri - kıymetli metallerden olanlar
3330.0.12.05	Saat kayışları ve bilezikleri - adi metallerden olanlar
3330.0.12.07	Saat kayışları ve bileziklerinin aksam ve parçaları
3330.0.13.10	Diğer saat aksamı; yaylar (zemberekler dahil)
3330.0.13.30	Diğer saat aksamı; taşlar
3330.0.13.50	Diğer saat aksamı; kadranlar
3330.0.13.53	Kol saatleri için kadranlar - metalden olanlar
3330.0.13.55	Diğer saatler için kadranlar - adi metallerden olanlar
3330.0.13.57	Diğer kadranlar
3330.0.13.70	B.y.s. diğer saat aksamı (örn; platin ve köprüler)
3330.0.13.73	B.y.s. diğer cep ve kol saati aksamı
3330.0.13.75	B.y.s. diğer saat aksamı
3330.0.14.00	Endüstriyel zaman ölçüm alet ve cihazlarının kurulumu
3330.0.15.00	Sanayide kullanılmaya yönelik saatlerin bakım ve onarımı

US 97 KODU 2693.2

2693.2.01.10	Duvarcılıkta kullanılmak için seramikten inşaat tuğlaları - ağır kilden olanlar
2693.2.01.13	Duvarcılıkta kullanılmak için seramikten inşaat tuğlaları ve bloklar - delikli veya deliksiz olanlar
2693.2.01.15	Seramikten dış astar tuğlaları - delikli veya deliksiz olanlar
2693.2.01.17	Seramikten taş döşeme tuğlaları - zemin ve yol döşeme için olanlar
2693.2.01.30	Seramikten zemin döşeme tuğlaları, destek veya doldurucu karolar ve benzeri eşya - yatay olarak delikli olanlar
2693.2.02.50	Seramikten kiremitler; mahya ve köşe kaplamaları (düz kiremit)
2693.2.02.70	Seramikten baca şapkaları, baca boruları, mimari düzenleme ve inşaat işlerinde kullanılan diğer eşyalar
2693.2.03.00	Seramikten borular, oluklar ve bağlantı parçaları

US 97 KODU 2694.1

2694.1.01.00	Klinker
2694.1.02.10	Portland çimento (beyaz)
2694.1.02.31	Portland çimento (PÇ)
2694.1.02.33	Katkılı Portland çimento (KPC)
2694.1.02.35	Traslı çimento (TPÇ)

2694.1.02.37	Uçucu küllü çimento (UKÇ)
2694.1.02.39	B.y.s. diğer portland çimentoları
2694.1.02.50	Şaplı çimento
2694.1.02.90	Su altında sertleşen diğer çimentolar

US 97 KODU 2695.1	
2695.1.01.30	Çimento, beton veya suni taştan inşaat için bloklar ve tuğlalar
2695.1.01.50	Çimento, beton veya suni taştan döşeme taşları ve benzeri eşyalar
2695.1.02.11	Asmolen
2695.1.02.21	Beton direkler
2695.1.02.31	Beton travers
2695.1.02.41	Beton yapı elemanları ''prefabrik'' mozaik yapı elemanları (kirişler, kolonlar, panolar, döşeme elemanları v.b.)
2695.1.02.51	Gaz beton yapı elemanları (kireç taşından olanlar dahil) (kirişler, kolonlar, panolar, döşeme elemanları v.b.)
2695.1.02.90	B.y.s. çimento, beton veya suni taştan diğer inşaat amaçlı prefabrik yapı elemanları
2695.1.03.00	Çimento, beton veya suni taştan borular
2695.1.04.00	Çimento, beton veya suni taştan prefabrik yapılar

US 97 KODU 2695.3	
2695.3.01.00	Kalıba dökülmeye hazır beton

US 97 KODU 2695.4	
2695.4.01.11	Hazır sıva (dış cephe kaplaması)
2695.4.01.91	Ateşe dayanıklı olmayan diğer harç ve betonlar

US 97 KODU 2610.2.03.01	
2610.2.03.01	Çok katlı yalıtım camları

KOD 809	
809	Yetişkinlerin eğitilmesi ve diğer eğitim hizmetleri

32/A.2.3. 2009/15199 sayılı Karar'ın 4 numaralı Eki Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Belli Şartlarla Yararlanabilecek Sektör ve Yatırımlar

32/A.2.3.1. Tarım ve Tarımsal Sanayi

1- Süt inekçiliği yatırımlarında asgari 150 büyükbaş süt inekçiliği ve süt mamulleri üretimi başlangıç olmak kaydıyla, yem ünitesi ve/veya soğuk hava deposu ile entegre olması şartı aranır.

2- Besicilik yatırımlarında asgari 150 büyükbaş/dönem besicilik ve kesimhane başlangıç olmak üzere, soğuk hava deposu ve/veya yem ünitesi ve/veya et mamülleri üretimi ile entegre olması şartı aranır.

32/A.2.3.2. Hizmetler Sektörü

1- Ulaştırma Bakanlığında alınmış L2 belgesini haiz, bir veya birkaç yerde gümrükleme ve sigortacılık hizmetlerinin de sunulduğu antrepo, elleçleme-paketleme ve otomasyon hizmetlerini birlikte içeren, asgari toplam kapalı alanı 10.000 m2 olan, ulusal ve/veya uluslararası yük taşımacılığına yönelik araçları içerebilen entegre lojistik yatırımları için teşvik belgesi düzenlenebilir.

2- Boru hattıyla taşımacılık, petrol ve doğalgaz ürünleri, dolun ve depolama tesisi yatırımlarında dağıtım araçları ve tüpler hariç olmak üzere, sadece sabit tesise yönelik harcamalar için teşvik belgesi düzenlenebilir.

3- Alışveriş, iş ve/veya ticaret merkezi hüviyetinde olmayan ve müstakil olarak inşa edilen fuar, kongre, sergi ve kültür merkezi yatırımları teşvik belgesine bağlanabilir. Fuar ve sergi merkezlerinde, otopark hariç asgari kapalı alanın 5000 m2, kongre merkezlerinde ise asgari koltuk sayısının 1000 olması şartı aranır.

Kültür yatırımları için Kültür ve Turizm Bakanlığında alınacak kültür yatırımı belgesine istinaden proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesi düzenlenebilir.

4- Spor tesisi yatırımlarında asgari 10 Milyon TL sabit yatırım şartı aranır.

5- Konteyner kiralama yatırımları hariç olmak üzere karayolu, denizyolu, havayolu ve demiryolundan en az ikisinde kombine taşımacılık yaptığını tevsik eden yatırımcıların gerçekleştirecekleri kara, deniz, hava ve demiryolu kombine konteyner taşımacılığı yatırımları için teşvik belgesi düzenlenebilir.

6- Havaalanı yer hizmeti yatırımlarında teşvik belgesi kapsamına trafiğe çıkmayan ve sadece apronda kullanılan motorlu taşıtlar dahil edilebilir. Binek otomobilleri proje kapsamına dahil edilmez.

7- Havayolu işletmeciliği ve kargo taşımacılığı yatırımlarında temin edilecek uçaklarda birim başına asgari kapasitenin 100 koltuk, kargo uçaklarında ise asgari kargo kapasitesinin 30.000 kg. olması şartı aranır. Faaliyet konusu bizatihi havayolu işletmeciliği ve/veya kargo taşımacılığı olan yatırımlar dışında genel amaçlı ve hava taksi işletmeciliği amaçlı yatırımlar için teşvik belgesi düzenlenmez.

8- Uydu, telsiz, kablo vb iletişim ortamlarından gelen haberleşme, radyo, televizyon ve veri sinyallerini birleştirip tek bir paket halinde nihai tüketiciye iletimini sağlayan hizmet yatırımları proje bazında değerlendirilerek teşvik belgesine bağlanabilir. Ancak nihai hizmeti alanlar tarafından kullanılan yatırım malları destek unsurlarından faydalandırılmaz.

9- Gümrük kapılarında yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilecek, yerli ve yabancılara hizmet sağlamaya yönelik gümrük muhafaza kontrol ünitelerini de ihtiva eden tesislere yönelik yatırımlar için teşvik belgesi düzenlenebilir.

10- Altyapı yatırımları proje bazında değerlendirilerek uygun görülenleri teşvik belgesine bağlanabilir.

11- Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, il özel idareleri, birlik, kooperatif vb. kuruluşların görev alanlarına yönelik olarak yapacakları yatırımlar proje bazında değerlendirilerek teşvik belgesi düzenlenebilir.

32/A.2.4. Teşvik Unsurlarından Yararlanacak Sektörleri Belirlemede 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinin Dipnotlarının Önemi

Teşvik unsurlarından yararlanacak sektörler bölgeler itibariyle 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı Ekinde belirtilmiştir. Aynı ekin dipnotlarına ise bu sektörlerin belirlenmesine ilişkin önemli açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1- İstanbul hariç olmak üzere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından İhtisas Organize Sanayi Bölgesi oluşturulan yatırım konuları, ilgili bölgede seçilmiş sektörler arasında yer almasa dahi, bölgede uygulanan desteklerden yararlanır.

2- Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar ikinci bölgede uygulanan desteklerden, havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar birinci bölgede uygulanan desteklerden yararlanır. Havayolu taksi işletmeciliği yatırımları teşvik edilmez.

3- Özel sektör tarafından yapılacak şehirler arası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları tüm bölgelerde teşvik edilir. Birden fazla bölgede taşımacılık yapılması durumunda vagon teminine yönelik harcamalar faaliyet gösterilen alanda gelişmişlik düzeyi en düşük olan bölgenin desteklerinden faydalanır.

4- Jeotermal enerji ile veya enerji santralleri atık ısı ile konut ısıtma/soğutma yatırımları bulunduğu bölgede uygulanan desteklerden yararlanır.

5- Avrupa Kömür-Çelik Topluluğu Anlaşması kapsamına giren yatırımlar desteklerden yararlanamaz.

6- Gıda Ürünleri ve İçecek İmalatı yatırımlarından; "pirinç, bulgur, ev hayvanları için hazır yem, balık unu, balık yağı, balık yemi, ekmekek, kek, gofret, rakı ve bira" üretimine yönelik komple yeni ve tevsi yatırımları, "kuru yemiş, turşu, linter pamuğu, çay ve fındık" üretimine yönelik komple yeni ve tevsi yatırımlar, "hazır çorba ve et suları ve müstahzarları üretimleri ile tahıl ve baklagil tasnif ve ambalajlanması" yatırımları bölgesel ve sektörel desteklerden yararlanamaz.

7- Derinin tabaklanmasına yönelik yatırımlar sadece organize sanayi bölgelerinde teşvik edilir.

8- Tekstil sektöründe ;

-kütlü pamuk işleme yatırımları teşvik edilmez.

-sentetik elyaf ve sentetik iplik üretimine yönelik komple yeni, tevsi, entegrasyon cinsindeki yatırımlar teşvik edilmez.

-iplik ve dokuma (yün ipliği, akıllı ve çok fonksiyonlu teknik tekstil, halı, tafting, dokunmamış-örülmemiş kumaş, çuval hariç)

konularında sadece modernizasyon cinsindeki yatırımlar teşvik edilir.

32/A.3. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK HARCAMALAR

KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2009/15199 sayılı Karar ile kullanmış ve arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağını belirtmiştir. Bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım harcamaları konusunda Bakanlar Kurulu herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu tür yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması mümkün olabilecektir.

Öte yandan anılan Karar'ın 2. maddesinde tanımlara yer verilmiş ve "yatırım malı" kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, yatırım malı, **bina** ve arsa hariç, teşvik belgesi kapsamındaki mal ve hizmet üretimi için kullanılan her tür makine, teçhizat, tesisat ve yatırımın cinsine bağlı olarak mefruşat gibi sabit harcamalardır. Ancak, Karar'ın indirimli vergi uygulaması ile ilgili 10. maddesinde "yatırım malı" ifadesi kullanılmamış ve yukarıda belirtilen şekliyle arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağını belirtmiştir. Bu durum ise bina harcamalarının indirimli vergi uygulamasına konu olabileceğini teyit etmektedir.

Ayrıca, 2009/1 sayılı Tebliğ'in 9. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre;

1. Tamamlanmış yatırımlar ile **müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları** teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmez.

2. Teşvik belgeleri kapsamında;

a-) Kararın 6. maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler (otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalmak kaydıyla, CKD aksam ve parçaları, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu) hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,

b-) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,

c-) Arazi tipi olanlar dahil otomobil, minibüs vb. binek araçları, porselenden, seramikten ve camdan mamul sofr ve mutfak eşyası,

d-) Ulusal çapta yayım yapan günlük gazete basım hizmetlerine yönelik teşvik belgeleri hariç diğer teşvik belgeleri kapsamında baskı, basım ve matbaa makinaları

değerlendirilmez.

3. Gıda ürünleri ve içecek imalatı ile entegre hayvancılık yatırımlarında; kamyon, kamyonet, frigorifik kamyon, frigorifik kasa, soğutucu ünite, çekici, kamyon kasası ve kamyonet kasası,

4. Havayolu taşımacılık hizmetlerine yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter

teşvik belgeleri kapsamına dahil edilmez. Diğer yatırım konularında ise sektörel özellikler dikkate alınarak teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar belirlenir.

5. Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli listelerde inşaat malzemelerine yer verilmez.

32/A.4. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI

Yukarıda belirtildiği üzere, uygulama ile yatırım harcamalarına doğrudan destek sağlanmamakta, yatırımdan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı sağlanmaktadır. KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Bu noktada yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı kavramları önem kazanmaktadır. Bu kavramlar, KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre;

- Yatırıma Katkı Tutarı: İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır.

- Yatırıma Katkı Oranı: Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır.

32/A.4.1. İndirimli Vergi Uygulaması Teşvik Belgesi Şartını Aramaktadır

Yukarıda belirtildiği üzere, KVK'nın 32/A maddesi, Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi uygulanmasını öngörmektedir.

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan, Karar'ın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen belgedir.

Teşvik belgesinin düzenlenmiş olması teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak diğer mevzuat gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi belgelerin verilmesi gerekliliğine

mesnet teşkil etmeyeceği gibi söz konusu belgelerin temin edilmesi gerekliliğini de ortadan kaldırmaz.

32/A.4.1.1. Kimler Teşvik Belgesi Alabilir ?

2009/1 sayılı Tebliğ'in 4. maddesinde teşvik belgesi için müracaat edebilecek gerçek ve tüzel kişilerin kimler olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için

- gerçek kişiler,
- adi ortaklıklar,
- sermaye şirketleri (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler),
- kooperatifler,
- iş ortaklıkları⁴¹⁷,
- kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları %50'yi geçen kurum ve kuruluşlar),
- kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- dernekler ve vakıflar ile
- yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri

müracaat edebilir.

Öte yandan, kurulacak şirketler adına yapılacak teşvik belgesi talepleri dikkate alınmayacağı anılan maddede belirtilmiştir.

Tebliğde, teşvik belgesi için müracaat edecekler arasında şahıs şirketleri (kollektif şirketler ve adi komandit şirketler) ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin yer almadığı görülmektedir. Bunların durumuna aşağıdaki başlıklar altında değinilmiştir.

32/A.4.1.1.1. Kollektif Şirketler Teşvik Belgesi Alamazlar Mı?

Bilindiği üzere, kollektif şirketler gelir veya kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bu tür şirketlerin ortakları gelir vergisi mükellefi olurlar ve elde ettikleri kazanç şahsi ticari kazanç olarak vergilendirilir.

Yukarıda belirtildiği üzere, 2009/1 sayılı Tebliğ'in 4. maddesinde, teşvik belgesi için müracaat edebilecekler arasında gerçek kişiler sayılmasına rağmen kollektif şirketler sayılmamıştır. Kollektif şirket ortağı olan gerçek kişiler tarafından alınan teşvik belgeleri ile kollektif şirketler tarafından yatırım yapılıp yapılmayacağı sorusunun cevabı şu an için belirsizdir. Bu durum yapılan düzenlemelerdeki bir eksikliği karşımıza çıkarmaktadır.

32/A.4.1.1.2. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Teşvik Belgesi Alamazlar Mı?

⁴¹⁷ KVK'nın 32/A maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca iş ortaklıklarının vergi indiriminden faydalanması mümkün değildir.

2009/1 sayılı Tebliğ'in 4. maddesinde, teşvik belgesi için müracaat edebilecekler arasında dernekler ve vakıflar sayılmasına rağmen dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler sayılmamıştır.

KVK'nın 1. maddesine göre ise dernek veya vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Ancak, bunlara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olabilirler.

KVK'nın 2. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin ilgili dernek veya vakfa ait veya bağlı olması gerekmektedir. Öte yandan, bu işletmelerin tüzel kişilikleri yoktur.

Bu açılardan bakıldığında, dernek veya vakıf adına teşvik belgesi için yapılan başvuru aslında bunların iktisadi işletmeleri için yapılmış başvuru olarak kabul edilmelidir. Kurumlar vergisi mükellefi olamayan bir tüzel kişiliğin kurumlar vergisi indiriminden faydalanabilmek için teşvik belgesi başvuru yapmasını izah etmek biraz güç olacaktır. Tüzel kişiliğe sahip dernek veya vakıf tarafından alınan teşvik belgesinin, aslında, bunlara ait olan iktisadi işletmeler tarafından alındığının kabul edilmesi gerekmektedir.

32/A.4.1.2. Teşvik Belgesi Müracaatı

2009/15199 sayılı Karar'ın 5. maddesi ile 2009/1 sayılı Tebliğ'in 6. ve 7. maddelerinde teşvik belgesi başvurularına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin talepler Hazine Müsteşarlığına yapılır. Ancak, yabancı sermayeli yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel uygulamalar kapsamındaki yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımları hariç olmak üzere sabit yatırım tutarı 8.000.000 TL. Tebliğ eki 3'deki imalat sanayi yatırımları için yatırımcının tercihine bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki TOBB'a bağlı sanayi odalarına da müracaat edilebilir. Bu durumda teşvik belgesi için sanayi odalarına başvuru yapılacak yatırımlar şunlardır.

SANAYİ ODALARINCA TEŞVİK BELGESİ MÜRACAATI DEĞERLENDİRİLEBİLECEK İMALAT SANAYİ YATIRIMLARI

Sektörün US 97 KODU	YATIRIM KONULARI
15	Gıda ürünleri ve içecek imalatı
17	Tekstil ürünleri imatı (Yün ipliği hariç olmak üzere, tekstil elyafının hazırlanması ve eğirilmesi konusunda sadece modernizasyon yatırımları ve halı, tafting, dokunmamış ve örülmemiş kumaş ile çuval hariç olmak üzere tekstil dokumacılığı konusunda sadece modernizasyon yatırımları)
18	Giyim eşyası imalatı
19	Derinin tabaklanması ve işlenmesi
20	Ağaç ve mantar ürünleri imalatı (mobilya hariç) ; hasır ve buna benzer, örülerek yapılan maddelerin imalatı
21	Kağıt ve kağıt ürünleri imalatı
23	Rafine edilmiş petrol ürünleri ve nükleer yakıt imalatı (Madencilik yatırımları hariç)

24	Kimyasal madde ve ürünlerin imalatı
25	Plastik ve kauçuk ürünleri imalatı
26	Metalik olmayan diğer mineral ürünlerin imalatı
27	Ana metal sanayi (2710 demir çelik ana sanayi hariç)
28	Metal eşya sanayi
29	B.y.s. makine ve teçhizat imalatı
30	Büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri imalatı
31	B.y.s. elektrikli makine ve cihazların imalatı
32	Radyo, televizyon, haberleşme teçhizatı ve cihazları imalatı
33	Tıbbi aletler, hassas ve optik aletler ile saat imalatı
34	Motorlu kara taşıtı, römork ve yarı römork imalatı
35	Diğer ulaşım araçlarının imalatı (Gemi ve yat inşa yatırımları hariç)
36	Mobilya imalatı; b.y.s. diğer imalat

Hazine Müsteşarlığına yapılacak müracaatların; yabancı sermayeli şirket ve şubelerce gerçekleştirilecek yatırımlar için Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne, diğer bütün yatırımlar için Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne yapılması gerekmektedir.

2009/15199 sayılı Karar'ın göre, düzenlenen teşvik belgelerinin geçerlilik süresi içerisindeki işlemlerle ilgili müracaatlar, teşvik belgesi müracaatını değerlendiren ilgili kuruma yapılır. Müracaatlar, Tebliğde belirtilen esaslar çerçevesinde değerlendirilerek ilgili merci tarafından sonuçlandırılır. Ancak, kullanılmış komple tesis ithal izni, devir, satış, ihraç, kiralama ve yatırımcı talebine istinaden yapılan iptaller dışındaki teşvik belgesi iptali işlemlerine ilişkin müracaatlar ile yatırım konusu değişikliği ve yatırımın nakli konusundaki talepler Hazine Müsteşarlığı'nın görüşü alınarak sonuçlandırılır.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için aranılacak belgeler şunlardır;

1. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilerce imzalı müracaat dilekçesi,
2. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri,
3. Tebliğin 1 numaralı ekindeki örneğe uygun olarak hazırlanmış her sayfası yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilerce imzalı ve kaşeli bir nüsha Yatırım Bilgi Formu,
4. Hazine Müsteşarlığına yapılacak müracaatlarda; 400 TL. tutarındaki meblağın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdindeki muhasebe birimi hesabına yatırıldığına dair makbuzun ikinci nüshası, sanayi odalarına yapılacak müracaatlarda; yukarıda belirtilen meblağın 100 TL. tutarındaki kısmının ilgili sanayi odasının hesabına yatırıldığını gösterir makbuz nüshası ile bakiye kısmının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdindeki muhasebe birimi hesabına yatırıldığına dair makbuzun ikinci nüshası,
5. Firmanın sermaye yapısı, sermaye miktarı ve faaliyet konuları açısından nihai durumunu gösterir Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi veya Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Sicil Gazetesi aslı veya noterden veya sicil merciinden tasdikli örneği,

6. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili birimlerinden alınacak yazının aslı,
7. 2872 sayılı Çevre Kanununa istinaden, sadece ÇED Yönetmeliği eki listelerde yer alan “Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı veya Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı” şartı aranması gereken yatırım konuları için Çevre ve Orman Bakanlığı’ndan alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı.

32/A.4.1.3. Teşvik Belgesi Müracaatının Değerlendirilmesi

Teşvik belgesi düzenlenmesi talep edilen yatırım projelerinin, makro ekonomik politikalar, arz-talep dengesi, sektörel, mali ve teknik yönden yapılacak değerlendirme ve gerektiğinde ilgili kurum, kurul ve kuruluşlardan alınacak görüşler sonucunda uygun bulunması halinde, yatırıma ait teşvik belgesi, döviz ve kredi kullanım formu ile ithal ve yerli makine ve teçhizat listeleri Hazine Müsteşarlıkça onaylanır.

Sanayi odalarına yapılan müracaatlarla ilgili olarak sanayi odaları, yapılan değerlendirme sonucunda uygun görülen yatırım projeleri için,

a) Yapılan müracaata istinaden düzenlenen ve sanayi odası yetkililerinin paraf ve imzalarını haiz yatırım projesi değerlendirme formunu,

b) Sanayi odasınca onaylı üçer nüsha ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerini,

c) Sanayi odası yetkililerinin parafını haiz üç nüsha teşvik belgesini,

ç) Yatırımcı adı/unvanı kayıtlı döviz ve kredi kullanım formunu,

Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne gönderirler. Hazine Müsteşarlığınca da uygun görülen yatırımlara ilişkin teşvik belgeleri onaylanarak iki nüshası ilgili sanayi odasına gönderilir. Sanayi odasınca teşvik belgesinin aslı yatırımcıya verilir, diğer nüshası muhafaza edilir.

Sanayi odasınca yapılan değerlendirme sonucunda uygun görülmeyen yatırım projeleri ile ilgili ihtilafli durumlarda Müsteşarlığın görüşü doğrultusunda işlem yapılır.

Yatırım bilgi formunda yer alan, teşvik belgesini düzenlemeye mesnet teşkil edecek bilgilerin eksik ve/veya çelişkili olması halinde, yatırımcının müracaatı değerlendirmeye alınmaz. Bu durumun giderilmesine yönelik müracaatlar, müracaat anında yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilir.

Yatırım bilgi formunda ibraz edilen bilgi ve belgelerin varlığı ile muhteviyatı itibarıyla doğruluğundan yatırımcılar sorumlu olup, yatırımın herhangi bir aşamasında

aksinin tespiti halinde, Müsteşarlıkça teşvik belgesi iptal edilebileceği gibi kısmi müeyyideler de uygulanabilir.

32/A.4.1.4. Teşvik Belgesi Alınmadan Önce Yapılan Yatırımlar

2009/15199 sayılı Karar'ın 3. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, teşvik belgesi düzenlenmesine yönelik müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamına alınmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, teşvik belgesi için müracaat yapılmadan önce yapılmış yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması yapılmayacaktır. Bu ise uygulamanın eksik yönlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

32/A.4.2. İl Grupları, Gruplar İtibarıyla Teşvik Edilecek Sektörler ve Bunlara İlişkin Yatırım ve İstihdam Büyüklükleri

2009/15199 sayılı Karar ile ilk temelleri atılan yeni yatırım teşviklerinde bölgesel ve sektörel bazlı belirlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda ülkemiz 4 bölgeye ayrılmış ve bu bölgelerde desteklenecek sektörler belirlenmiştir. Bunun dışında büyük ölçekli yatırımların da (50 Milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar) da bölgesel farklılık gözetilmeksizin destek unsurlarından yararlandırılacağı belirtilmiştir.

2009/15199 sayılı Karar'da öncelikle tüm destek unsurları açısından geçerli olacak **sabit yatırım tutarları ve asgarî kapasiteler** belirlenmiştir. Bu kapsamda anılan Karar'ın 5. maddesinde, yatırımın, vergi indiriminden (ve diğer destek unsurlarından) yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarları belirlenmiştir. Buna göre; yatırımın,

- I inci ve II nci bölgelerde 1.000.000 TL.,
- III üncü ve IV üncü bölgelerde ise 500.000 TL tutarında olması gerekir.

Ancak, büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ile genel teşvik sisteminden yararlanacak yatırımların varsa ekli listelerde her bir konuya yönelik olarak belirlenen yukarıdaki tutarların üzerindeki asgarî sabit yatırım ve/veya asgarî kapasite şartlarını sağlaması gerekir. Dolayısıyla yapılan yatırımın indirimli vergi uygulamasından yararlanabilmesi için belirlenen bu asgari yatırım büyüklükleri aşılmalı ve ayrıca her bir bölge ve sektör itibarıyla 2009/15199 sayılı Karar'ın 2 numaralı ekinde yer alan yatırım büyüklükleri de aşılmalıdır. Örneğin, 1. bölgede yer alan İstanbul ilinde "ilaç / eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı" sektörü için asgari yatırım tutarı 5.000.000 TL. olarak belirlenmiştir. Yani bu sektörde yapılacak bir yatırımın vergi indirimi (diğer destek unsurlarından) uygulamasından yararlanabilmesi için yatırımın 1.000.000 TL.'nin üzerinde olması yeterli değildir. En az 5.000.000 TL tutarında bir yatırımın yapılması gerekir.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî ikiyüzbin Türk Lirası olması gerekir.

KVK'nın 32/A maddesinin 2/a bendinde, Bakanlar Kuruluna, İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırma ve gruplar itibarıyla teşvik

edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirleme konusunda yetki verilmiştir. 2009/15199 sayılı Karar'ın 3. maddesi ile ülkemiz sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak dört gruba ayrılmıştır. Bu gruplar anılan Karar'ın 1 numaralı ekinde aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

YATIRIM TEŞVİK UYGULAMALARINDA BÖLGELER			
I.Bölge	II.Bölge	III.Bölge	IV.Bölge
TR10 İstanbul	TR22 Balıkesir - Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç)	TR52 Konya - Karaman	TR82 Kastamonu – Çankırı - Sinop
TR21 Tekirdağ Edirne Kırklareli	TR32 Aydın Denizli Muğla	TR63 Hatay Kahramanmaraş Osmaniye	TR90 Trabzon – Ordu - Giresun Rize – Artvin Gümüşhane
TR31 İzmir	TR61 Antalya Isparta Burdur	TR71 Kırıkkale Aksaray - Niğde Nevşehir - Kırşehir	TRA1 Erzurum Erzincan Bayburt
TR41 Bursa Eskişehir Bilecik	TR62 Adana Mersin	TR33 Manisa Afyonkarahisar Kütahya – Uşak	TRA2 Ağrı - Kars Ardahan İğdir
TR42 Kocaeli - Sakarya Düzce - Bolu - Yalova		TR72 Kayseri Sivas - Yozgat	TRB2 Van - Muş Bitlis - Hakkari
TR51 Ankara		TR81 Zonguldak Karabük - Bartın	TRB1 Malatya - Elazığ Bingöl - Tunceli
		TR83 Samsun - Tokat Çorum - Amasya	TRC2 Şanlıurfa Diyarbakır
		TRC1 Gaziantep Adıyaman - Kilis	TRC3 Mardin - Batman Şırnak - Siirt
			TR22 Çanakkale İli Bozcaada, Gökçeada İlçeleri

Öte yandan anılan Karar'ın 2 numaralı ekinde, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konuları her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak belirlenmiştir. (Bu listeye kitabımızın I. Bölüm "7. BÖLGESEL DESTEKLERDEN YARARLANACAK SEKTÖR VE YATIRIM KONULARI" başlığından ulaşılabilir.)

32/A.4.3. Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranının Örnekli Anlatımı

KVK'nın 32/A maddesinin 2/b bendinin 5904 sayılı Kanun ile değişik hükmünde ise Bakanlar Kurulu'nun, Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını % 25'i (31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %60'ı), yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i (31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %70'i) geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini yine aynı Karar'ın 10. maddesinde kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya

gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirlemiştir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Öte yandan Bakanlar Kurulu 5904 sayılı Kanun ile genişleyen yetkisi çerçevesinde, teşvik belgesi kapsamında 31/12/2010 tarihine kadar yatırıma başlanması hâlinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarının uygulanacağını kararlaştırmıştır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

Örnek:

31.12.2010 tarihinden sonra IV. bölgede yer alan Mardin ilinde başlanan 10.000.000 TL. tutarındaki bir yatırım için devletçe sağlanan katkı oranı % 25'dir. Yani bu yatırımın 2.500.000 TL tutarındaki kısmı devletçe karşılanmaktadır. Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, bu katkı doğrudan destek şeklinde olmayıp yatırımdan elde edilecek kazançta indirimli vergi uygulanması şeklinde kendini gösterecektir. Bu örnekteki yatırımın 15.03.2012 tarihinde tamamlanıp faaliyete geçtiğini varsayarsak bu tarihten itibaren elde edilecek kazançlar gelir veya kurumlar vergisi % 80 oranında indirimli olarak uygulanacaktır. Bu indirim uygulamasına da yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanılacaktır. Bu kapsamda vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

A	B	C	D	E	F	G	H

Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı (TL)	Vergi Oranı (%)	Oransal Katkı (%)	Katkı Tutarı (TL) (BxD)	Vergi Tutarı (TL) (BxC)	Toplam Destek Tutarı (TL)	Kalan Destek Tutarı (TL) (G-E)
2012	1.300.000,00	4	16	208.000,00	52.000,00	2.500.000,00	2.292.000,00
2013	4.200.000,00	4	16	672.000,00	168.000,00	2.292.000,00	1.620.000,00
2014	3.750.000,00	4	16	600.000,00	150.000,00	1.620.000,00	1.020.000,00
2015	7.000.000,00	4	16	1.020.000,00	380.000,00	1.020.000,00	0,00
TOPLAM				2.500.000,00			

2015 yılında elde edilen kazançta % 16 katkı sağlanması durumunda 1.120.000,00 TL. katkı tutarı belirlenecektir. Ancak, bu durumda sağlanan toplam katkı tutarı 2.600.000,00 TL. olacaktır. Yukarıda açıklandığı üzere bu yatırıma sağlanan katkı oranı %25 yani 2.500.000,00 TL.'dir. Bu nedenle 2015 yılı katkı tutarı 1.020.000,00 TL. ve vergi tutarı da 380.000,00 TL. olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Bakanlar Kurulu yatırıma erken başlanmasını teşvik etmek amacıyla 31.12.2010 tarihine kadar başlanan yatırımlar için daha yüksek katkı oranı ile daha yüksek vergi indirimi oranı belirlemiştir.

Aynı örneği yatırıma başlama tarihini 15.06.2010 olarak değiştirelim (Yatırımın bitiş tarihi ve elde edilen kazanç tutarları değiştirilmeyecektir). Bu durumda yatırıma katkı oranının % 60, vergi indirimi oranının ise % 90 olarak dikkate alınması gerekecektir. Dolayısıyla yatırıma sağlanacak devlet desteğinin tutarı 6.000.000 olacaktır. Bu katkı tutarlarının hesaplanması ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

A	B	C	D	E	F	G	H
Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı (TL)	Vergi Oranı (%)	Oransal Katkı (%)	Katkı Tutarı (TL) (BxD)	Vergi Tutarı (TL) (BxC)	Toplam Destek Tutarı (TL)	Kalan Destek Tutarı (TL) (G-E)
2012	1.300.000,00	2	18	234.000,00	26.000,00	6.000.000,00	5.766.000,00
2013	4.200.000,00	2	18	756.000,00	84.000,00	5.766.000,00	5.010.000,00
2014	3.750.000,00	2	18	675.000,00	75.000,00	5.010.000,00	4.335.000,00
2015	7.000.000,00	2	18	1.260.000,00	140.000,00	4.335.000,00	3.075.000,00
2016	5.000.000,00	2	18	900.000,00	100.000,00	3.075.000,00	2.175.000,00
2017	9.000.000,00	2	18	1.620.000,00	180.000,00	2.175.000,00	555.000,00
2018	3.500.000,00	2	18	555.000,00	145.000,00	555.000,00	0,00
TOPLAM				6.000.000,00			

Örneğin ilk şekli ile ikinci şeklinin karşılaştırılmasından yatırıma 31.12.2010 tarihine kadar başlanmanın büyük faydasının olacağı anlaşılmaktadır.

32/A.4.4. Büyük Ölçekli Yatırımlar

KVK'nın 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2009/15199 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir. Bunlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Sıra No	Sektör	50 Milyon TL'nin Üzerindeki Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	
1-a	Ana Kimyasal Maddelerin İmalatı	1.000
1-b	Diğer Kimyasal Ürünlerin İmalatı	300
2	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1.000
3	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları	250
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	
6	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	250
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
7-a	LCD/Plazma Üretimi Yatırımları	1.000
7-b	Modül Panel Üretimi Yatırımları	150
7-c	Lazer Televizyon, Üç Boyutlu Televizyon ve OLED Televizyonlar ve benzeri Televizyon Üretimi Yatırımları	
7-d	Diğer Elektronik Sektörü Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	100
10	Hava ve Uzay Taşıtları İmalatı Yatırımları	
11	Makine İmalat Yatırımları	
12	Madencilik Yatırımları Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerle ilgili nihai metal üretimine yönelik izabe (cevher işleme) tesisleri ile bu tesislere entegre maden üretimine yönelik (istihraç+işleme) yatırımlar (AKÇT kapsamı ürünler hariç).	

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

32/A.4.5. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi

2009/1 sayılı Tebliğ'in 11. maddesinde yatırıma başlama, 12. maddesinde ise işletmeye geçiş tarihlerinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır.

32/A.4.5.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi

Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat tarihi olup, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, arazi-arsa alımı, altyapının hazırlanması, inşaata başlama, makine ve teçhizat temini gibi harcamalardan bir veya birkaçının gerçekleştirilmesi şarttır. Ancak, harcama tutarının; bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırımın en az %10'u, büyük ölçekli yatırımlar için ise en az 5 milyon Türk Lirası olması halinde yatırıma başlanılmış sayılır.

Hazine Müsteşarlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya Kararın 17. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, ticaret odaları, deniz ticaret odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği) aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

32/A.4.5.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

İşletmeye geçiş tarihi;

1. Komple yeni yatırımlarda;

a-) İmalat sanayi, madencilik, seracılık ve soğuk hava deposu yatırımlarında ilgili mercilerden onaylı kapasite raporunun,

b-) Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında denize elverişlilik belgesinin veya klas sertifikasının,

c-) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden faaliyette bulunulduğuna dair onay yazısının,

d-) Demiryolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Devlet Demir Yolları Genel Müdürlüğünden uygun görüş yazısının,

e-) Jeotermal enerji ile veya enerji santralleri atık ısı ile konut ısıtma/soğutma yatırımlarında ilgili yerel yönetimin onayının ve ısının başka bir yatırımcıya ait jeotermal kaynak veya santrallerden temin edilmesi halinde asgari 10 yıllık temin sözleşmesinin,

f-) Diğer hizmetler sektörü yatırımlarından turizm, eğitim, hastane, huzurevi, öğrenci yurdu gibi yatırımlarda ilgili bakanlıklardan işletme belgesi, uygunluk belgesi, izin belgesi, ruhsat veya lisansın

alınmasını müteakip teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir.

2. Diğer yatırım cinslerinde ise teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir. Bu durumda da yatırım konusuna bağlı olarak yukarıdaki belgelerin ibrazı şarttır.

32/A.4.6. Farklı İllerde Yatırım Yapılması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması ve Örnekli Anlatım

KVK'nın 32/A maddesinin (3) numaralı fıkrasında, yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanacağı belirtilmiştir.

Örnek:

(X) A.Ş. tarafından II. bölgede bulunan Adana ilinde 6.000.000 TL. tutarında IV. bölgede bulunan Şanlıurfa ilinde ise 4.000.000 TL. tutarında yatırım yapıldığını ve bu yatırımların 2010 yılı içerisinde başlayıp 2012 yılında tamamlandığını kabul edelim.

Bu durumda II. bölgede yapılan yatırımın toplam yatırıma oranı % 60, IV. bölgede yapılan yatırımın toplam yatırıma oranı ise % 40'dır. Yatırımın % 60'ına tekabül eden 6.000.000 TL.'lik harcama, II. bölge için öngörülen katkı oranı olan % 30 oranında, % 40'ına tekabül eden 4.000.000 TL.'lik harcama ise IV. bölge için öngörülen katkı oranı olan % 60 oranında desteklenecektir. Bu durumda yatırıma sağlanacak katkı tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yatırım Yapılan Bölge	Yatırım Tutarı (TL)	Bölge İçin Belirlenen Katkı Oranı (%)	Katkı Tutarı (TL)
II. Bölge	6.000.000	30	1.800.000
IV. Bölge	4.000.000	60	2.400.000
		TOPLAM	4.200.000

Aynı şekilde yatırım tamamlandıktan sonra elde edilecek kazancın % 60'ına II. bölge için belirlenen vergi indirim oranı olan % 60'ın, elde edilecek kazancın % 40'ına ise IV. bölge için belirlenen vergi indirim oranı olan % 90'ın uygulanması gerekmektedir. Bu hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

A	B	C	D	E	F	G
Hesap Dönemi	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	Kazancın II. Bölgeye İsbet Eden Kısmı (B x %60)	Kazancın IV. Bölgeye İsbet Eden Kısmı (B x %40)	II. Bölgeden Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (C x %12) ⁴¹⁸	IV. Bölgeden Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (D x %18) ⁴¹⁹	Toplam Katkı Tutarı (E + F)
2012	2.000.000	1.200.000	800.000	144.000	144.000	288.000
2013	11.000.000	6.600.000	4.400.000	792.000	792.000	1.584.000
2014	17.000.000	10.200.000	6.800.000	864.000	1.224.000	2.088.000
2015	10.000.000	6.000.000	4.000.000	0	240.000	240.000
			TOPLAM	1.800.000	2.400.000	4.200.000

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, II. bölgeye sağlanacak katkı tutarının en fazla 1.800.000 TL. olması nedeniyle 2015 yılında kazancın bu bölgede yapılan kısmına katkı sağlanmamaktadır. Normal şartlarda, 2015 yılında elde edilen kazanca yatırımın IV. bölgeye isabet eden kısmı için 720.000 TL. katkı sağlanacak olmasına rağmen bu bölge için hesaplanan azami katkı tutarının 2.400.000 TL. olması sebebiyle sağlanacak katkı tutarı 240.000 TL. olarak gerçekleşecektir.

32/A.4.7. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulanması ve Örnekli Anlatım

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut

⁴¹⁸ Bu kazanca % 60 oranında vergi indirimi uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine % 8 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 12'si kadar destek sağlanacaktır.

⁴¹⁹ Bu kazanca % 90 oranında vergi indirimi uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine % 2 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 18'i kadar destek sağlanacaktır.

üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlar genişletme (tevsî) yatırımlardır.

KVK'nın 32/A maddesini (4) numaralı fıkrasında, tevsî yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazanca uygulanacağı belirtilmiştir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının, yapılan tevsî yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Genişletme Yatırımından Elde Edilen Kazancın Ayrı Bir Hesapta Takip Edilmesi Durumuna İlişkin Örnek:

III. bölgede yer alan Manisa ilinde makine imalatı konusunda faaliyet gösteren (A) A.Ş., 2010 yılında başlayıp 2012 yılında tamamladığı 4.000.000 TL. tutarındaki genişletme yatırımından elde ettiği kazançları, genel giderlerini uygun dağıtım anahtarları ile paylaştırarak, ayrı hesaplarda takip etmiştir. 2012 yılında tamamlanan genişletme yatırımından yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda belirtilen kazançların elde edildiği varsayımıyla indirimli vergi uygulaması şu şekilde gerçekleşecektir.

Yatırıma Katkı Tutarı = Yatırım Harcaması Tutarı x 31.12.2010
Tarihinden Önce Başlayan Yatırımlar İçin Sağlanan Yatırıma Katkı Oranı

$$= 4.000.000 \times \%40$$

$$: 1.600.000 \text{ TL}$$

Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı	Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (B x %16) ⁴²⁰	Sağlanacak Azami Katkı Tutarı	Kalan Katkı Tutarı
2012	3.000.000	480.000	1.600.000	1.120.000
2013	4.500.000	720.000	1.120.000	400.000
2014	5.000.000	400.000	400.000	0
TOPLAM		1.600.000		

Genişletme Yatırımından Elde Edilen Kazancın Ayrı Bir Hesapta Takip Edilememesi Durumuna İlişkin Örnek:

⁴²⁰ Bu kazanca % 80 oranında vergi indirimi uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine % 4 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 16'sı kadar destek sağlanacaktır.

Aynı mükellefin genişletme yatırımından elde ettiği kazancı ayrı bir hesapta takip edememesi varsayımıyla örneğimizi şekillendirelim. (A) A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle aktifine kayıtlı sabit kıymet tutarları aşağıdaki gibidir.

Hesap Dönemi	(A) A.Ş.'nin Toplam Kazanç Tutarı	Aktifte Kayıtlı Sabit Kıymet Tutarı	Yapılan Tevsi Yatırım Harcaması Tutarı	Tevsi Yatırımın Aktif Büyüklüğüne Oranı (%)	İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç Tutarı
2012	20.000.000	90.000.000	4.000.000	4,44	3.111.111
2013	35.000.000	97.000.000	4.000.000	4,12	1.443.299
2014	30.000.000	105.000.000	4.000.000	3,89	1.142.857

Bulunan bu tutarlara da yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde yıllar itibariyle toplam katkı tutarı olan 1.600.000 TL'ye ulaşınca kadar indirimli vergi uygulaması yapılacaktır.

32/A.4.8. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler

KVK'nın 32/A maddesinin (5) numaralı fıkrasında, hesap dönemi itibarıyla aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir.

32/A.4.9. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

32/A.4.9.1. Yatırımın Faaliyete Geçmesinden Önce Devri

KVK'nın 32/A maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurumun, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacağı belirtilmiştir.

32/A.4.9.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devri

Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında ise, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralanın, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacağı belirtilmiştir.

32/A.4.9.3. 2009/1 Sayılı Tebliğ'in 30. Maddesine Göre Devir, Satış, İhraç ve Kiralama İşlemlerinde Uygulanacak Usul Ve Esaslar

2009/1 sayılı Tebliğ'in 30. maddesinde, devir, satış, ihraç ve kiralama işlemlerinde uygulanacak usul ve esaslar belirlenmiştir. Teşvik belgesi kapsamındaki

makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralanmasında uygulanacak kurallar özetle aşağıdaki gibidir⁴²¹

İşlem	Düzenleme
Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralanması	Yatırım mallarının teminini izleyen <u>beş yılı doldurmuş olması</u> hâlinde serbest.
Yatırım tamamlamış ancak tamamlama vizesi yaptırılmamış yatırımlarla ilgili makine ve teçhizatın satışı	Temininden sonra beş yıl geçtikten sonra satışın yapılması hâlinde, işletmenin asgarî beş yıl süreyle faaliyette bulunmuş olması şartıyla, Müsteşarlıkça herhangi bir müeyyide uygulanmaksızın tamamlama vizesi yapılabilir.
Tamamlama vizesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte; - Teşvik belgeli bir başka yatırım için devri - Teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı - İhracı - Kiralanması	Müsteşarlığın iznine tabidir.
Tamamlama vizesi yapılmamış veya tamamlama vizesi yapılmış olmakla birlikte beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın satışı	Satış izni verilebilmesi için yatırımın bütünlüğünün bozulmaması gerekir. Satış izni verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler tahsil edilmez. Yatırımcının teşvik belgesinin satış iznini müteakip diğer nedenlerle iptali hâlinde izin verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler de ilgili mevzuatı çerçevesinde kısmen veya tamamen geri alınır.
Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satışı	Satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir.
Teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, üretilecek mal veya hizmetlerin teşvik belgesi sahibi yatırımcı tarafından satın alınması koşuluyla diğer bir yatırımcıya herhangi bir ücret alınmaksızın geçici olarak verilmesi veya kiralanması	Müsteşarlığın iznine tabidir.
Teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırımlardan tamamlama vizesi ve	İcra ile satışın veya iflasın kesinleşme tarihinden önce talep edilmesi hâlinde,

⁴²¹ 30.07.2009 - 2009/057 sayılı pwc vergi bülteni, Kaynak: <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2502>

belgede kayıtlı özel şartların vizesi yapılabilecek durumda olan firmaların cebrî icra takiplerine konu olması veya iflas masasına girmesi	teşvik belgesinin tamamlama vizesi yapılabilir. Satışın kesinleşmesi hâlinde kesinleşme tarihi itibarıyla varsa satış için gerekli süreleri doldurmamış olan makine ve teçhizata yönelik olarak yararlanılan destekler 6183 kapsamında tahsil edilir.
Yatırımcının tasfiyeye girmesi	Yatırımcının, ilgili tasfiye kurulunun veya organının talebi üzerine bir önceki satırda açıklanan şekilde işlem yapılır.

32/A.4.10. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

2009/1 sayılı Tebliğ'in 28. maddesinde yatırımların nakli halinde yapılacak uygulama anlatılmıştır. Buna göre, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Örneğin, 15.06.2010 tarihi itibarıyla işletmeye geçen bir yatırımın 15.06.2015 tarihine kadar bulunduğu bölgede faaliyetine devam etmesi gerekir.

Ancak, Hazine Müsteşarlığı'ndan izin alınması ve **yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla** diğer bölgelere taşınabilir. Sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyesi daha yüksek bölgelere veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, fazladan yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. **Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.**

Beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yaptırılmamış yatırımlar için, taşınma öncesinde Müsteşarlığa müracaat edilerek tamamlama vizelerinin yaptırılması gerekir. Bu tür yatırımlara taşınma sonrasında da yer değişikliği izni verilebilir. Ayrıca, genel teşvik sisteminden yararlanan yatırımların yer değişikliği talepleri, yatırım dönemi de dâhil olmak üzere Müsteşarlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılır.

32/A.4.11. Gelir Vergisi Mükelleflerinde Uygulanacak Vergi Oranları

İndirimli vergi oranı uygulaması yalnızca kurumlar vergisi mükellefleri açısından geçerli olmayıp gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Nitekim, bu husus KVK'nın 32/A maddesinin (8) numaralı bendinde de belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, gelir vergisi artan oranlı tarife üzerinden hesaplanmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede yer verilen tarife aşağıdaki gibidir.

1.1.2009 tarihinden geçerli olmak üzere
--

8.700 Türk Lirasına kadar	%15
22.000 Türk Lirasının 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	%20
50.000 Türk Lirasının 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	%27
50.000 Türk Lirasından fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	%35

KVK'nın 32/A maddesi kapsamında yapılacak yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanacak vergi oranı bu tarife esas alınarak hesaplanacaktır. Örneğin, IV. bölgede büyük ölçekli yatırım yapan bir mükellef için gelir vergisi oranının % 50 indirimli uygulanması gerekmektedir. Buna göre, uygulanması gereken gelir vergisi tarifesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1.1.2009 tarihinden geçerli olmak üzere⁴²²	
8.700 Türk Lirasına kadar	%7,5
22.000 Türk Lirasının 8.700 TL'si için 652,50 TL, fazlası	%10
50.000 Türk Lirasının 22.000 TL'si için 1.982,50 TL, fazlası	%13,5
50.000 Türk Lirasından fazlasının 50.000 TL'si için 5.762,50 TL, fazlası	%17,5

32/A.4.12. Vergi Kesintisi Oranları İndirimli Olarak Uygulanabilir Mi?

2009/15199 sayılı Karar'ın 10. maddesinin (6) numaralı fıkrasında indirimli oranların stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, aslında gelir vergisi kapsamına giren kazançların veya kurum kazancının bir unsuru olarak vergi kesintisine tabi tutulan kazançların GVK'nın 94. ve geçici 67. maddeleri ile KVK'nın 15. ve 30. maddelerinde belirtilen oranlara göre vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler, yıllık beyanname üzerinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmekte, mahsup yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise mükelleflere iade edilmektedir. Gelir veya kurumlar vergisinin indirimli oranda uygulanmasına karşın, stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede herhangi bir vergi indiriminin uygulanmaması iade talep eden mükelleflerin sayısında belirgin bir artışa sebep olacaktır.

32/A.4.13. Finansal Kiralama Yoluyla Yapılan Yatırımlarda Vergi İndirimi Uygulaması

Finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlarda da vergi indirimi uygulanması mümkündür. 2009/15199 sayılı Karar'ın bölgeleri ve destek unsurlarını belirleyen 3. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeyeceği, yatırımcının mükellefiyetlerini yerine getirmemesi hâlinde uygulanacak olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata

⁴²² Daha önce açıklandığı üzere, bu uygulama, yatırım tamamlanıp faaliyete geçtikten sonra elde edilen kazançlar için geçerli olacaktır. 2009 yılı içinde bir yatırımın tamamlanıp faaliyete geçmesi ve bu faaliyetten kazanç elde edilmesi olasılığı düşüktür. Ancak, örnek olması açısından 2009 yılı için geçerli gelir vergisi tarifesi indirimli olarak yeniden düzenlenmiştir.

tekabül eden bölümünün kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 2009/15199 sayılı Karar'ın sabit yatırım tutarları ve asgari kapasitelerin belirlendiği 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî 200.000 TL. olması gerektiği belirtilmiştir.

Finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımların destek unsurlarından yararlanma şekline ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 2009/1 sayılı Tebliğ'in 29. maddesinde yapılmıştır. Anılan maddede yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1-) Teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür.

2-) Finansal kiralama şirketi, finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatlar için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapması ve sözleşme kapsamı yatırım mallarını sözleşme yaptığı yatırımcıya kiralaması durumunda gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteklerinden yararlanabilir.

3-) Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ve teşvik belgesini düzenleyen mercice onaylanan finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumludur.

4-) Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın devir, satış ve ihraç işlemleri; finansal kiralama şirketi ve yatırımcının birlikte müracaat etmeleri halinde, 2009/1 sayılı Tebliğ'in 30. madde hükümleri çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu ve Finansal Kiralama Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla değerlendirilir.

5-) Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın yatırımcıya teslim tarihinden itibaren 5 yıllık süre dolmadan devredilmesi durumunda her türlü yükümlülük finansal kiralama şirketine aittir. İflas veya sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumunda, beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizat içeren teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan destek unsurları ilgili mevzuatı çerçevesinde finansal kiralama şirketinden tahsil olunur. Ancak, makine ve teçhizatın beş yıllık süreyi doldurması halinde teslim tarihinden sonraki işlemlerde 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak üzere yatırımcı sorumludur.

6-) Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın başka bir yatırım için kullanılmasının talep edilmesi halinde; finansal kiralama şirketi, devredecek yatırımcı ve devralacak yatırımcının birlikte müracaatına istinaden, teşvik belgeli bir yatırımcıya yapılacak sözleşmeye istinaden devredilebilir. Bu durumda devreden yatırımcının yatırım bütünlüğünün bozulması halinde söz konusu makine ve teçhizatın diğer yollardan temin edilecek şekilde tekrar ilave edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yeni

yatırımcının teşvik belgesinde kayıtlı destek unsurlarının, ilk yatırımcının yararlandığı destek unsurlarından daha düşük olması veya destek unsurunun hiç bulunmaması durumunda fazladan kullanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınır.

7-) Finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilecek yatırımlarda, kiralamaya konu makine ve teçhizatın yatırımcıya teslim edilerek beş yıllık sürenin dolması kaydıyla, yatırımcıya ait teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptali, finansal kiralama şirketine müeyyide uygulamayı gerektirmez. 5 yıllık sürenin dolmaması halinde, yatırımcının yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle uygulanacak olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata tekabül eden bölümü kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanır. Bu fıkranın uygulanmasında 474 sayılı ve 3065 sayılı Kanunlar ile Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri dikkate alınır.

8-) Sözleşmede devir yetkisinin tanınması halinde de finansal kiralamaya konu makine ve teçhizat, yatırımcının uygun görüşü olmadan başka bir finansal kiralama şirketine devredilemez.

9-) Yatırımcının teşvik belgesi kapsamında bulunan kullanılmış makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla teminine izin verilebilir.

10-) Finansal Kiralama Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ihbar süresinin bitimini müteakip en geç 3 ay içerisinde kiralayan veya kiracı tarafından ilgili mercie bildirimde bulunulması halinde, sözleşmenin feshi halinde 6. fıkra hükümleri çerçevesinde devir yapılabilir.

11-) Belirtilmeyen hususlarla ilgili olarak Finansal Kiralama Kanunu hükümleri dikkate alınarak Hazine Müsteşarlığın görüşü doğrultusunda işlem tesis edilir.

33. MADDE 33 : YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

Madde 33- (1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

(3) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.

(4) Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

(5) Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

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

(7) Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32 nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle

hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

(8) 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.

(9) Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.

33.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3. maddesi uyarınca mezkur Kanununun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Buna karşılık kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise "dar mükellef kurum" olarak adlandırılacak ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilmeleri, söz konusu kazancın elde edildiği ülkelerde ilgili mevzuat uyarınca vergilendirilmiş olması durumunda mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ancak kitabımızın ilgili bahsinde belirtildiği üzere bir kısım ülkeler ile akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile bir ülke mukimi olan kurumun anlaşmaya taraf diğer devlette elde ettiği gelirlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceğine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu anlaşmalarda, elde edilen gelirin niteliğine bağlı olarak bir kısım gelirlerin sadece kaynak ülkede, bir kısım gelirlerin ise sadece ikametgah ülkede vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna karşılık söz konusu bu anlaşmalar uyarınca bir kısım kazanç ve iratlar ise hem kaynak hem de ikametgah devlet tarafından vergilendirilebilecektir. Başka bir deyişle bir kısım kazanç ve iratların vergilendirme yetkisi kaynak devlet ile ikametgah devlet arasında paylaşılmıştır. Örnek vermek gerekirse Türkiye ile Hollanda arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Hollanda da vergilendirilen gelirlerden Türkiye'de de vergilendirilecek olan aşağıdaki gelirler üzerinden Hollanda'da ödenen vergi, yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk vergi mevzuatı hükümlerine göre aşağıda sayılan gelirler üzerinden Türkiye'de alınan vergilere mahsup edilecektir.⁴²³

- Temettüler;

⁴²³ Genel olarak ÇVÖA'nın 23. maddesinde anlaşma uyarınca vergilendirme yetkisinin kaynak ülke ile ikametgah ülke arasında paylaşılan gelirler üzerindeki çifte vergileme durumunun ortadan kaldırılması amacıyla mahsup yöntemi belirlenmiştir. Buna göre anılan madde ile akit devletlerin iç hukuklarında yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu için öngörülen esaslara bağlı kalımsızın her iki taraf devlet içinde ortak bir çifte vergilemeyi önleme tekniği düzenlenmiştir.

- Faizler;
- Gayrimaddi hak bedelleri;
- Hollanda'da vergilendirilen sermaye değer artış kazançları.

Doğal olarak tam mükellef kurumların vergi anlaşması bulunmayan ülkelerde elde ettikleri gelirlerin hem gelirin elde edildiği ülke de hem de Türkiye'de vergilendirilmesi halinde çifte vergileme durumunun ortaya çıkacağı muhakkaktır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33. maddesinde yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin belirli usul ve esaslar çerçevesinde Türkiye'de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Kitabımızın izleyen bölümlerinde kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden mahallinde ödedikleri kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine ilişkin usul ve esaslar, anılan düzenlemeler çerçevesinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

33.2. MAHSUP UYGULAMASI

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren yurt dışında elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergileri Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilmelerine ilişkin usul ve esaslar, 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen dönemlerde yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine ilişkin usul ve esaslar, genel olarak 2005 ve daha önceki dönemlerde geçerli olan uygulamaya ilişkin usul ve esaslar ile paralel bir yapı arz etmektedir. Bununla birlikte eski uygulamadan farklı olarak tam mükellefiyeti haiz kurumların 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesi kapsamında kontrol edilen kurum olarak değerlendirilen yurt dışındaki kurumların yurt dışında ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergilerinde Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Diğer taraftan anılan madde ile yine eski sistemden farklı olarak tam mükellefiyeti haiz anonim şirketlerin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkede anılan kar payları üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen dönemlerde yurt dışında elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergileri Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edebilmelerine ilişkin usul ve esaslar, 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesi uyarınca şu şekilde olacaktır;

33.2.1. Genel Olarak Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.'nın "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilerek bakiye kalan tutar ilgili vergi dairesine ödenebilecektir. Ancak, anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca bu şekilde mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara mezkur Kanun'un 32. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutardan fazla olması mümkün değildir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen yıllarda yurt dışında elde etmiş oldukları kazançların ancak %20'si Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Örneğin; Tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş., Londra'da bulunan şubesinde yapmış olduğu faaliyetler sonucunda 2008 yılında 2.000.000 YTL tutarında kazanç elde etmiş ve bunun karşılığında mahallinde 500.000 YTL karşılığı kurumlar vergisi benzeri vergi ödemiştir. Mükellef kurum aynı dönemde yurt içinde 1.000.000 YTL tutarında kazanç elde etmiştir. (Türkiye ile İngiltere arasında Vergi Anlaşmasının bulunmadığı varsayımı ile hareket edilecektir.)

- Kurumlar Vergisi Matrahı		3.000.000
- Türkiye'de elde edilen kazanç	1.000.000	
- Yabancı memlekette elde edilen kazanç	2.000.000	
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi (3.000.000x%20=)		600.000
- Yurtdışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (2.000.000x%20=)		400.000
- Yurt dışında ödenen vergi		500.000
- Ödenecek Kurumlar Vergisi (600.000-400.000=)		200.000

Dikkat edileceği üzere mükellef kurumun yurt dışında elde ettiği kazanç üzerinden mahallinde ödediği verginin ancak söz konusu bu kazancın %20 oranına isabet eden kısmı Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Bu arada yurt dışında yabancı para cinsinden ödenen vergiler ile bunların ilgili olduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kurun dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir deyişle yurt dışında elde edilen kazanç ve bu kazanç üzerinden mahallinde ödenen verginin (YTL) cinsinden tutarının tespitinde, söz konusu kazancın elde edildiği, verginin ise ödendiği tarihteki yabancı para kurunun esas alınması mümkün olmayıp söz konusu bu durumlarda elde edilen kazanç ve ödenen verginin genel sonuç hesaplarına intikali esnasında geçerli olan kurun dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri yurt dışında elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergileri Türkiye'de kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle tamamen ya da kısmen mahsup edemedikleri kısmını, izleyen üçüncü hesap döneminin sonuna kadar tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edebilirler.

Anılan mahsup imkanından yararlanılabilmesi bir kısım şartların varlığına bağlanmıştır. Buna göre; yurt dışında ödenen verginin yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunması gerekmektedir. Aksi takdirde bu şekilde tevsik edilmeyen yurt dışında ödenen vergilerin, Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisi ya da geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir. Buna karşılık söz konusu belgenin tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesinde yer alan oranı (%20) aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbrahim edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir. Ancak 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 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.

33.2.2. Farklı Kurumlar Vergisi Oranlarının Uygulandığı Durumlarda Mahsup Edilebilecek Vergi Tutarı

Kitabımızın 32. madde ile ilgili kısmında ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen yıllara ait kazançları genel olarak %20 oranında vergilendirilecek olmakla beraber, bir kısım özellikli durumların mevcut olması halinde kurum kazançlarının farklı oranlarda vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Örneğin kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde kapanan hesap dönemine ait kazançlarının vergilendirilmesinde, 01.01.2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanacaktır. Bu durumda, anılan kurum kazançlarının %20'den daha yüksek bir oranda vergi yükü ile karşı karşıya kalacakları muhakkaktır.

Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67 ve 69. maddelerinde yer alan özel düzenlemeler uyarınca da bir kısım kurum kazançlarının %30 oranında vergilendirilmesi mümkündür. Bu kapsamda olmak üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (9), (10) ve (16) numaralı firkalarında yer alan özel düzenlemeler uyarınca;

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonolarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen her nev'i tahvil ve hazine bonoları dışında kalan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında yer almayan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilenlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların,

31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde %30 oranında kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir.

Diğer taraftan mezkur Kanunun Geçici 69. maddesinde yer alan özel düzenleme uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri;

- 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirilememiş yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, G.V.K.'nın mülga ek 1 ilâ 6. maddeleri çerçevesinde başlanmış yatırımlar için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırımlar üzerinden, hesaplanacak yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

- G.V.K.'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, bu tarihten sonra yapılacak yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kurum kazançlarından indirim konusu yapabileceklerdir. Doğal olarak anılan düzenleme kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden kurum kazançlarının vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte bulunan %30 oranı geçerli olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin ancak Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında isabet eden kısmının Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Aksi takdirde bu şekilde hesaplanan tutarı aşan kısmın diğer şartların mevcut olması durumunda dahi Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Doğal olarak kazançları kısmen ya da tamamen yukarıda belirtilen nedenlerle %20'den farklı bir oranda vergilendirilen kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek azami tutarının tespitinde, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 oranının mı, yoksa bu kurumların Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanması sırasında dikkate alınan orana isabet kısmının mı mahsup edilebileceği hususu söz konusudur. Örneğin kendisine özel hesap dönemi tayin edilen bir kurumun 2006 yılı içinde kapanan hesap dönemine ait kazançlarının 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (6) numaralı fıkrasında yer alan usul ve esaslar çerçevesinde belirlenen %25 oranında vergilendirilmesi durumunda, söz konusu bu oranın yurt dışında elde edilerek genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlara uygulanmak suretiyle yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilebilecek azami tutarının tespit edilmesi mümkün müdür?

5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara mezkur Kanunun 32. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutardan fazla olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006

ve izleyen yıllarda elde etmiş oldukları kurum kazançlarının %20'den farklı oranlarda vergilendirilmesi durumunda dahi, yurt dışında elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançların ancak %20 oranına isabet eden kısmını Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Aksi takdirde 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile G.V.K.'nın Geçici 67. ve 69. maddelerinde yer alan özel düzenlemeler uyarınca kurum kazançlarının vergilendirilmesinde esas alınan oranın, yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilebilecek azami tutarının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

33.2.3. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Gelirler Üzerinden İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (3) numaralı uyarınca tam mükellefiyeti haiz kurumların yurt dışındaki iştiraklerinin belirli şartlar altında yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (3) numaralı fıkrası şu şekildedir;

“(3) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.”

Anılan fıkra metninden de anlaşılacağı üzere tam mükellef kurumların kar payı elde ettikleri yurt dışındaki iştirakleri tarafından mahallinde ödenmiş olan gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için Türkiye'deki kurumun yurt dışındaki kurumun sermaye ya da oy hakkının doğrudan veya dolaylı olarak en az %25'ine sahip olması gerekmektedir. Ayrıca tam mükellef kurum kazancına ilave edilecek kar payının da bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dahil edilmek suretiyle dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin, tam mükellef bir kurumun % 60 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki şirket tarafından Kasım/2008'da 2007 yılına ait kurum karı dağıtımına tabi tutulmuştur. Buna göre yurt dışındaki şirketin 2007 yılına ait kurum kazancı üzerinden mahallinde ödemiş olduğu kurumlar vergisinin iştirak oranına isabet eden kısmı (%60) Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak bu şekilde mahsup edilebilecek tutarın, bu iştiraktan elde edilen brüt kar payı tutarının kurumlar vergisi oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutarı aşması mümkün olmadığı gibi yurt dışındaki iştirak tarafından mahallinde ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi tutarının da ayrıca tevsik edilmesi de gerekmektedir.

Öte yandan 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/b) bendinde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançlarının belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,

- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle iştirak payının kesintisiz olarak en az 1 yıl süreyle elde tutulması,

- Yurt dışı iştirak kazancının kar dağıtımına kaynak olan 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 taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

gerekmektedir. Bununla birlikte yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar, yukarıda sayılan şartların varlığı aranmaksızın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Doğal olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında elde ettikleri ancak anılan düzenleme uyarınca kurumlar vergisinden istisna olan iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergileri Türkiye'de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi olmayacağından mahsup imkanı da olmayacaktır.

Tam mükellefiyeti haiz kurumların yurt dışındaki iştiraklerinin belirli şartlar altında yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek: (A) Kurumunun sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) Kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler YTL cinsinden hesaplanmıştır.)

İştirak oranı	%30
Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı	%10
Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	%20
(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 YTL
(C) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)	100.000 YTL
(A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancı (brüt)	300.000 YTL

Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000 YTL
(C) Kurumunun dağıtılabılır kazancı	900.000 YTL
(A) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 YTL
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x %20)	54.000 YTL
(A) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı	216.000 YTL

Bu durumda, (A) Kurumu, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (C) Kurumundan elde ettiği net 216.000 YTL’yi, brüt tutarıyla (300.000 YTL) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 100.000 YTL verginin, elde ettiği kâr payına isabet eden 30.000 YTL’si ile dağıtım aşamasında kesilen 54.000 YTL’nin toplamı olan 84.000 YTL’yi bu kazanç üzerinden Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden (300.000 x %20=) 60.000 YTL’ye kadar olan kısmını mahsup edebilecektir. 60.000 YTL’nin üzerinde kalan 24.000 YTL’lik yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkanı bulunmamaktadır.

33.2.4. Yurt Dışında Kontrol Edilen Kurum Kazancı Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı K.V.K.’nın “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” başlıklı 7. maddesinde özetle; 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların yurt dışında bulunan ve doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip oldukları kurumlar, kontrol edilen kurum olarak adlandırılmakta ve elde ettikleri kazançları anılan madde metninde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının anılan madde uyarınca Türkiye’de vergilendirilmesinin şartları şunlardır;

- Kontrol edilen kurumun gayrisafi hasılatının %25 veya daha fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Kontrol edilen kurumun ticari bilanço karı üzerinde %10’dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü olması,
- Kontrol edilen kurumun ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

gerekmektedir. Öte yandan mezkur Kanunun 33. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlarca yurt dışında kontrol edilen kurumların dönem kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı, dağıtılsın dağıtılmasın Türkiye’de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek, bununla birlikte yurt dışındaki iştirak edilen kurumun kazancı üzerinden mahallinde ödemiş olduğu kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı Türkiye’de tarh edilecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak bu şekilde mahsup edilebilecek tutarın, bu iştiraktan elde edilen brüt kar payı tutarının kurumlar vergisi oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutarı aşması mümkün olmadığı gibi yurt dışındaki iştirak tarafından mahallinde ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi tutarının da ayrıca tevsik edilmesi de gerekmektedir.

33.2.5. Mahsup Edilemeyen Vergilerin Akıbeti

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında ödemiş oldukları vergilerin Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.’nın 43. maddesinde ilgili hesap dönemi kazancının yetersiz olması nedeniyle mahsup edilemeyen vergilerin izleyen yıllarda hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın 33. maddesinin (4) numaralı fıkrasında 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam mükellef kurumların yurt dışında elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin ilgili dönem itibariyle Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden kısmen ya da tamamen mahsup edilemeyen kısmının (zarar, istisna vs. nedenlerle), bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş. 2006 yılı içinde yurt dışında 100.000 YTL tutarında kazanç elde ederek, mahallinde 20.000 YTL kurumlar vergisi ödemiştir. Bununla birlikte mükellef kurumun 2006 yılı hesap dönemi faaliyet sonucu zarar olup, bu nedenle yurt dışında ödenen kurumlar vergisi Türkiye’de mahsup edilememiştir. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın 33. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca 2006 yılı içinde yurt dışında ödenen kurumlar vergisinin bu dönemi izleyen üçüncü hesap döneminin (2009 yılı) sonuna kadar Türkiye’de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Diğer taraftan tam mükellef kurumların 2003, 2004 ve 2005 yılları itibariyle yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları ve hali hazırda (2006 yılı itibariyle) mahsup edemedikleri vergilerin 2006 yılında Türkiye’de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilip edilemeyeceğine ilişkin olarak 5520 sayılı Kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kitabımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı K.V.K. hükümlerinin uygulamasına devam olunacağı hüküm altına alındığından anılan dönemler itibariyle yurt dışında ödenen ancak Türkiye’de mahsup edilemeyen kurumlar vergisinin 2006 yılında Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan yurt dışında ödenen ancak Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergilerin muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerden mahsup edilip edilemeyeceğine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;⁴²⁴

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, yurt dışında ödediğiniz vergilerin kurumlar vergisi beyannamesinde mahsubundan sonra kalan kısmını, yatırım indirimi stopajı nedeniyle beyan ettiğiniz 2006/Nisan dönemi muhtasar beyannamesine

⁴²⁴ 08.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-43-7179/15511 sayılı mukteza

mahsubunu talep ettiğinizi belirtip, talebinizin vergi dairesince kabul edilmediğinden konu hakkında Başkanlığımızın görüşünü sorduğunuz anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Geçici 1. maddesinin onuncu fıkrasında “(10) Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.” hükmü yer almakta olup, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 43. maddesinde ise “Yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye’de tarh olunan Kurumlar Vergisi’nden indirilebilir.

Ancak;

1- İndirilecek miktar, yabancı memleketlerde elde edilen kazançlara, bu kanunun 25. maddesinde yazılı nispetlerin uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz.

2- Yabancı memleketlerde vergi ödendiği yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemez.

Verginin tarhı sırasında yukarıda yazılı indirmeye ait vesikalar henüz gelmiş değilse, yabancı memlekette ödenen veya ödenecek olan vergi 25. maddede yazılı nispeti aşmamak şartıyla, o memleketteki cari olduğu bilinen nispet üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. Aranılan vesikalar, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde bu vesikalarda yazılı kati miktara göre tarhiyat düzeltilir.

Mücbir sebepler olmaksızın vesikaların bu süre zarfında ibraz edilmemesi halinde, erteleme hükmü kalkmış olur. Bundan sonra aynı dönemin vergisi dolayısıyla yabancı memleketlerde ödenen benzeri vergiler tarhiyattan indirilmez.

Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel netice hesaplarına intikaline uygulanan kambiyo rayici uygulanır” hükmü yer almıştır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 44. maddesinde ise, “Beyannamede gösterilen kazançlardan bu Kanuna ve Gelir Vergisi Kanunu’na göre kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden fazla olduğu takdirde, keyfiyet vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark mükellefin işbu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer...” hükmü bulunmakta olup, madde uyarınca yapılacak mahsup ve iade işlemlerine ilişkin açıklamalar 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Yukarıda yer alan Kanun maddelerinin tetkikinde; yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergilerin Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indiriminin yapılabilmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 43. maddesinde sayılan şartlar dahilinde mümkündür. Yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye’de tarh olunan Kurumlar Vergisinden indirilebilecek olup, yatırım indiriminden yararlanmanız nedeniyle beyanname üzerinden indiremediğiniz kısmın iade alınması veya diğer vergi borçlarına mahsup edilmesi mümkün değildir.”

33.2.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Gider Boyutu

Tam mükellefiyeti haiz kurumların bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları safi kurum kazancının tespitinde 5520 sayılı K.V.K.’nın 8. maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 11. maddesinde yer alan indirilemeyecek giderleri dikkate almak zorundadırlar. Anılan Kanununun 11. maddesinin (1/d) bendinde bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Anılan bent metninde sadece **“bu kanuna göre hesaplanan”** ibaresi yer aldığından yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak, yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi imkanı, söz konusu bu kazançların mükerrer olarak vergilendirilmesini engellediğinden bizce yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınsa dahi mali karın tespitinde kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yurt dışında ödenen vergilerin sadece yurt dışında elde edilen kazancın kurumlar vergisi oranına isabet eden kısmının Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olduğundan bu tutarı aşan kısmının Türkiye’de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olması gerekmektedir.

Örneğin; Tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş., Paris’te bulunan şubesinde yapmış olduğu faaliyetler sonucunda 2008 yılında 3.000.000 YTL tutarında kazanç elde etmiş ve bunun karşılığında mahallinde 1.000.000 YTL karşılığı kurumlar vergisi benzeri vergi ödemiştir. Mükellef kurum aynı dönemde yurt içinde 2.000.000 YTL tutarında kazanç elde etmiştir. (Türkiye ile Fransa arasında Vergi Anlaşmasının bulunmadığı varsayımı ile hareket edilecektir.)

- Kurumlar Vergisi Matrahı	5.000.000
- Türkiye’de elde edilen kazanç 2.000.000	
- Yabancı memlekette elde edilen kazanç 3.000.000	
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi (5.000.000x%20=)	1.000.000
- Yurtdışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (3.000.000x%20=)	600.000

- Yurt dışında ödenen vergi	1.000.000
- Ödenecek Kurumlar Vergisi (1.000.000-600.000=)	400.000
- Yurt Dışında Ödenen ve Türkiye’de Mahsup Edilemeyen Kurumlar Vergisi (1.000.000-600.000=)	400.000

Buna göre bizce örneğimizde yer alan tam mükellef (A) A.Ş.’nin yurt dışında elde etmiş olduğu kazanç üzerinden mahallinde ödemiş olduğu kurumlar vergisinin Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün olan tutarı aşan kısmının (400.000 YTL) kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁴²⁵ bu tür bir gider indiriminin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu mukteza aynen aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, Başkanlığımızın vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, çelik ve plastik boru imalatı ile iştirak ettiğinizi, firmanızın 2006 yılında Cezayir’de elde ettiği ve yıl içerisinde gelir olarak kayıtlarına intikal ettirdiği 1.901.218.-YTL kazançlarına ilişkin ilgili ülke mevzuatı gereğince kesinti yoluyla %24 oranında kurumlar vergisi ödediğinizi belirterek, söz konusu kazançlarınıza %20 kurumlar vergisi oranının uygulanması ile bulunan tutarı aşan ve mahsup edilemeyen vergi tutarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33’üncü maddesinde; “(1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.”

*...
(4) Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32’nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.” hükmü yer almaktadır.*

Aynı Kanunun 6’ncı maddesinde kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

⁴²⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu; bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddesinde de,

“Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- 1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
- 2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur...” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde belirtilen giderler hasılatından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak firmanız tarafından yurtdışında ödenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin (4) numaralı bendinde belirlenen yasal sınırı aşması nedeniyle kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergiler indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir.”

33.2.7. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Mahsup İmkânı

Bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; kurumlar vergisi mükelleflerince cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere G.V.K.'nda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan mezkur Kanunun 33. maddesinin (5) numaralı fıkrasında geçici vergilendirme dönemleri itibariyle yurt dışında ödenen vergilerin, ilgili dönem itibariyle Türkiye'de hesaplanacak geçici vergiden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi dönemi içinde yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden, mahallinde kesinti veya diğer şekillerde ödemiş oldukları vergileri, ilgili dönem itibariyle Türkiye'de hesaplanacak geçici vergiden mahsup edebileceklerdir. Ancak bu şekilde mahsup edilecek tutarın, yurt dışında elde edilen kazancın mezkur Kanunun 32. maddesinde belirtilen oranı (%20) aşan kısmının Türkiye'de hesaplanacak geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan genel olarak yurt dışında vergi ödendiğine ilişkin olarak yetkili makamlardan alınan belgelerin ilgili ülkedeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcilerine tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan bilindiği üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 33. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yabancı ülkede vergi ödendiğine ilişkin belgenin, tarhiyat aşamasında mükellefler tarafından ibraz edilememesi durumunda, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, kurumlar vergisi oranını aşmamak kaydıyla

ilgili ÷lkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanmak suretiyle, tarhiyatın bu kısma isabet eden tutarının erteleneceği, ibraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde bu belgelerde yazılı tutara göre tarhiyatın düzeltileceği, (8) numaralı fıkrasında ise 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 6183 sayılı A.A:T.U.K. hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere geçici vergi dönemleri itibariyle yurt dışında ödenen veya ödenecek vergilere ilişkin belgelerin tarhiyat aşamasında ibraz edilememesi durumunda tarh edilen geçici verginin anılan düzenlemeler çerçevesinde ertelenmesi, ancak belge ibrazına ilişkin bir yıllık sürenin ise geçici verginin mahsup dönemi olan 01 Nisan olarak dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

34. MADDE 34 : YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu

Madde 34- (1) *Beyannameye gösterilen kazançlardan, Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.*

(2) *Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumlar, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.*

(3) *Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanununun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.*

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

(5) *Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.*

(6) *Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı*

ayrı kullanılabilir.

(7) Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

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

34.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz bulunan kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi bulunmaktadır. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinde tam mükellef kurumlar, 30. maddesinde ise dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması hüküm altına alınmıştır.

Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançların tamamı (kaynağına bakılmaksızın) kurum kazancı olarak adlandırılır ve yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulur. Söz konusu bu durum, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratlar açısından da geçerli bulunmaktadır. Buna göre tam mükellefiyeti haiz kurumlar, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların tamamını, söz konusu kazanç ve iratların tevkif suretiyle vergilendirilmiş olması durumunda dahi, yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Doğal olarak tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilerek ayrıca vergilendirilmesi halinde mükerrer vergileme durumu ortaya çıkacaktır. Aynı şekilde dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılması durumunda söz konusu bu kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi ihtiyari olmakla birlikte, 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Gerek tam mükellefiyeti haiz kurumlarca elde edilen tevkifata tabi tutulmuş bulunan kazançlar için zorunlu olarak, gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumlarca elde edilen tevkifata tabi tutulmuş bulunan kazanç ve iratlar için ihtiyari olarak yıllık beyanname verilmesi durumunda mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkması muhtemeldir.

Öte yandan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca elde edenlerin hukuki kişilikleri ve mükellefiyet durumlarına bakılmaksızın 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise özetle; dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve anılan maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden söz konusu bu kazançların kurum kazancına dahil edilerek yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden gerek 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri gerekse G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılması ve söz konusu bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda ortaya çıkacak mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesi ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasında mahsup imkanı hüküm altına alınmıştır. Tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

34.2. TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

34.2.1. Genel Olarak Mahsup Uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda ortaya çıkacak mükerrer vergileme durumunu ortadan kaldırmak amacıyla 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın "Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu" başlıklı 34. maddesinin (1) numaralı fıkrasında özetle; beyanname gösterilen kazançlardan anılan Kanunun 15 ve 30. maddeleri uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği, anılan maddenin parantez içinde ise hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerinde bu uygulama kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasında da ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirlerin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin mezkur Kanunun 94. maddesi çerçevesinde tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca anılan Kanunun 15 ve 30. maddeleri uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratlarının yer aldığı beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilirler. Ayrıca kitabımızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere anılan maddenin (5) numaralı fıkrası uyarınca yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması durumunda aradaki farkın mükelleflere iade edilmesi mümkündür. Ancak, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen ancak beyannameye intikal ettirilmeyen veya verilen beyannameye dahil edilmeyen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmadığı gibi bahse konu bu vergilerin mükelleflere iade edilmesi de mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin mahsup ve iadesinde genel kural bu olmakla beraber, anılan maddenin (1) numaralı fıkrasının parantez içinde hayat sigorta şirketlerince matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

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

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/d) bendi uyarınca; menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları ile portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, bunların dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının (gayrimenkul, girişim sermayesi, emeklilik, konut ve varlık finansmanı fonları) ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklarının, elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapmaları gerekmektedir.⁴²⁶

Öte yandan yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratların bir kısmı üzerinden, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olması nedeniyle elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi olmayacağından mahsup imkanı

⁴²⁶ Bilindiği üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin 5527 sayılı Kanunla değişik (8) numaralı fıkrasında; 2006-2015 yılları arasında geçerli olmak üzere borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil olmak üzere menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden dağıtılın veya dağıtılmasın vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılması mümkün değildir.

da olmayacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (8) numaralı fıkrasında, yatırım fon ve ortaklıklarının hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenecek vergiden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fıkra metni şu şekildedir;

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

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

Diğer taraftan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri, kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenecek vergiden mahsup edip edemeyecekleri hususu bizce tartışmalıdır.⁴²⁷ 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (8) numaralı fıkrasında sadece anılan Kanunun 15. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadesine imkan tanınmış ise de Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergilerin 34. madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenecek vergiden, yıl içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilmeleri ve buna bağlı olarak mahsup edilemeyen vergilerin ret ve iadesini talep edebilmeleri mümkün görünmemektedir.⁴²⁸

Ancak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yatırım fon ve ortaklıklarının, elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden K.V.K.'nın 15. ve G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca ödemiş oldukları vergileri, söz konusu vergilerin tevkifatı yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması kaydıyla K.V.K.'nın 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilecekleri, mahsup edilemeyen tutarların ise mükellefin başvurusu

⁴²⁷ Her ne kadar, borsa yatırım fonları ile konut finansmanı ve varlık finansman fonlarının elde ettikleri gelirler üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında yer alan tevkifat oranları 2006/10731 sayılı B.K.K. ile %0 olarak belirlenmiş olsa dahi bunların dışında kalan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 01.10.2006 tarihine kadar elde edecekleri gelirler üzerinden anılan Kararname uyarınca %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

⁴²⁸ TEKİN Cem, “Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Tevkif Suretiyle Ödedikleri Vergilerin Mahsup ve İadesinde Sorun”, Vergi Sorunları, Eylül/2006, Sayı: 216

üzerine 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde kendilerine red ve iade edileceği belirtilmiştir.

34.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumlara Yapılan Ödemeler Üzerinden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Kurumlar vergisi mükellefleri, yıl içinde elde ettikleri kazanç ve iratlardan yıllık beyannameye intikal ettirdikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergileri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesinin (3) numaralı fıkrasında tam mükellefiyeti haiz kurumların Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kontrol ettikleri yabancı kurumlara ödedikleri tutarlar üzerinden mezkur Kanunun 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tevkif edilen vergilerin, Türkiye'de beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesine imkan tanınmıştır.

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Anılan madde uyarınca; tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip oldukları kurumlar, kontrol edilen kurum olarak adlandırılmakta ve;

- İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,

- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,

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

Öte yandan mezkur Kanunun 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında ise zararlı vergi rekabetiyle mücadele etmek amacıyla özetle; Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunan kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden (söz konusu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın) %30 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Uygulamada tam mükellef kurumların kontrol ettikleri yabancı kurumların 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ülkelerde bulunması ve bu kurumlara ödenen tutarlar

üzerinden tevkifat yapılması durumu ile karşı karşıya kalınması mümkündür. Anılan Kanunun 34. maddesinin (3) numaralı fıkrasında tam mükellef kurumların, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ülkelerde yerleşik ve faaliyette bulunan ve mezkur Kanunun 7. maddesinde yer alan şartların mevcut olması dolayısıyla kontrol altında bulundukları yabancı kurumlara ait kazançları dahil ettikleri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, söz konusu yabancı kuruma yapmış oldukları ödemelerden tevkif ettikleri vergileri mahsup edebilmeleri imkanı hüküm altına alınmıştır.

34.3. MAHSUP EDİLEMEYEN VERGİLERİN İADESİ

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

Tam mükellefiyeti haiz kurumların 2005 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlardan bir kısmı G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktaydı. Anılan uygulama kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmının nakden veya mahsuben iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar, 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmişti. Anılan tebliğ uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergilerin mahsup edilemeyen kısmının nakden veya mahsuben iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

34.3.1. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

34.3.1.1. Mahsup Yoluyla İade

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

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup

edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

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

Mahsup edilemeyen vergilerin kurumun iştiraki olduğu kurumun vergi borçlarına mahsup edilmesine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;⁴²⁹

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; 2003 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamenizde, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla şirketinize ödenen istihkak bedellerinden aynı Kanunun 94. maddesinin 3. bendi uyarınca yapılan % 5 kesintinin mahsubunun yapılmasından sonra kalan iadesi gereken kurumlar vergisinin bir kısmının şirketinizin vergi borçlarına mahsubunun talep edildiği belirtilerek, kalan tutarın ise sermayesine %1 oranında iştirak ettiğiniz, şirketinizin sermayesinin % 5'ine sahip olan A.Ş.'nin Vergi Dairesi Müdürlüğü'ndeki borçlarına mahsup edilip edilmeyeceği hususu sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu” başlıklı 34'üncü maddesinde;

“(1) Beynamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

*...
(5) Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.*

(6) Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir.

⁴²⁹ 14.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-34-7145-13872 sayılı mukteza

(7) Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

..." hükümleri yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak, 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "1.3.Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade" başlıklı bölümünde gerekli açıklamalar yapılmış olup, "1.3.1.Mahsup Yoluyla İade" alt başlıklı kısmında;

"Mükellefler dilerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe (Ek:2) ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır."

"1.3.2.Nakden İade" alt başlıklı kısmında ise;

"Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede (Ek:2), lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir." açıklaması yer almaktadır.

Aynı Tebliğin "4.5.Tebliğ Düzenlemelerinin Geçerli Olacağı İadeler" başlıklı bölümünde;

"Bu Tebliğde yapılan açıklamalar, geçmiş dönemlere ilişkin olup da henüz sonuçlandırılmamış mahsup ve iade talepleri hakkında da uygulanır." ifadesine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla şirketinize ödenen istihkak bedellerinden yapılan kesintilerin 2003 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde mahsubu sonucunda kalan iadesi gereken kurumlar vergisinin şirketinizin vergi borçlarına mahsup edilmesi sonucunda kalan kısmının iştirak ettiğiniz şirketin vergi borçlarına, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Mahsuben İade" şartlarına göre mahsubu mümkün olmayıp, sadece şirketinizin kendi borçlarına mahsubu mümkündür. Ancak, söz konusu iade alacağının tebliğin ilgili bölümünde bahsedilen nakden iade edilebilir aşamaya gelmesi halinde, üçüncü şahısların (şirket ortağı) vergi borçlarına mahsubu mümkündür."

Mahsup edilemeyen vergilerin ortağın ortağı olduğu diğer kurumun vergi borçlarına mahsup edilmesine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir;⁴³⁰

İlgide kayıtlı dilekçenizde; Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı mükellefi bulunduğunuzu, yıllara sari inşaat işi dolayısıyla defter ve belgelerinizin Vergi Denetmeni tarafından incelendiği, 2002 takvim yılı için 83.177,48 YTL Gelir Vergisi, 8.317,88 YTL Fon Payı ve 2003 takvim yılı için 102.576,28 YTL'nin nakden ve mahsuben iadesine karar verildiği, diğer taraftan ilgili dönemlere ilişkin olarak 18.597,69 YTL K.D.V., 114.901,77 YTL Stopaj Vergisi tarhiyatı ve 30.993,00 YTL red vergi iade talebi ilgili vergi inceleme raporuna istinaden yapıldığı, söz konusu tarhiyatlar henüz tarh aşamasında olduğu ve tahakkuk edip ödeme süreleri gelmemişken vergi inceleme raporlarından doğan vergi alacağınızın yine aynı vergi dairesinde mükellef olan, ortaklarının da aynı olduğu diğer firmanız'nin matrah artırımı borçlarına mahsup işleminin yapılmasının mümkün olup olmadığı hususunu sormaktasınız.

Bilindiği gibi, 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde;

1.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 1.3.1.Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

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

Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin

⁴³⁰ 28.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-34-7129-14686 sayılı mukteza

muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borucunun bulunmaması halinde, iade alacağıının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

1.3.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo (Ek:1) ile birlikte,

-Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

-Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

-Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

-Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

İlgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

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

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10. maddesinin 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya birkaçı gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

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

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede (Ek: 2), lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.” açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğü ile yapılan yazışmalar sonucunda adı geçen daireden alınan 04/06/2006 tarih ve 26370 sayılı cevabi yazıda ise; “Dairenin 3720021186 vergi kimlik numarasında kayıtlıŞ. yıllara sari inşaat işinden dolayı kesintilerinin iadesi için incelemeye sevk edilmiş; vergi inceleme raporuna istinaden mükellefe 140.438,02.-YTL vergi salınmış 145.142,63.-YTL ceza kesilmiştir, mükellef bu tarhiyatlara için uzlaşma talebinde bulunmuştur. Mükellefin mahsup talepli borcu 10.982,54.-YTL’dir. V.İ.Raporuna istinaden 2002 takvim yılı için 83.177,48.-YTL vergi, 8.317,88.-YTL fon payı, 2003 takvim yılı için ise 102.576,28.-YTL vergi mahsup veya iade edilecek tutarı mevcuttur.” denilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin, yıllara sari inşaat işinden dolayı 2002 takvim yılı için Vergi İnceleme Raporuna istinaden doğan iade alacağının, 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümleri doğrultusunda nakden iade edilebilir aşamaya gelmiş olması nedeniyle (şirketinizin muaccel hale gelmiş herhangi bir vergi borcu bulunmaması şartıyla) ortaklarının da aynı olduğu diğer firmanız’nin vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

34.3.1.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 YTL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte; menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belge ile ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 YTL'yi aşması halinde, 10.000 YTL'yi aşan kısım V.U.K.'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 YTL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100.000 YTL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 YTL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

34.4. YURT DIŞINDA VE İÇİNDE ÖDENEN VERGİLER İLE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde ve dışında ödemiş oldukları vergiler ile geçici verginin hangi sıra dahilinde Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edileceğine ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre yurt dışında ödenen vergiler, 5520 sayılı K.V.K.’na göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Doğal olarak söz konusu sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Örnek: Tam mükellef (Z) A.Ş., 2006 yılında (D) ülkesinde bulunan şubesi Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında istisna olarak değerlendirilmeyen 150.000 YTL değerinde kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında 45.000 YTL kurumlar vergisi ödemiştir. Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 750.000 YTL olup 60.000 YTL kesinti suretiyle ödenen vergi, 110.000 YTL de ödenen geçici vergi bulunmaktadır. (Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler YTL cinsinden hesaplanmıştır.)

Kurum kazancı	900.000 YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi	180.000 YTL
Mahsuplar (–)	180.000 YTL
- Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı. (150.000 x %20 = 30.000)	30.000 YTL
- Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi	60.000 YTL
- Geçici vergi	110.000 YTL
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	20.000 YTL

Örnekte görüldüğü üzere, yurt dışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, sırasıyla yurtiçinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 20.000.- YTL mükellefe iade edilebilecektir. Yurt dışında ödenen verginin 10.000.- YTL’lik kısmının ise mahsup sınırını aştığı için câriyıda veya sonraki yıllarda mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

Yurt dışından elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

35. MADDE 35 : MUAFİYET İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN SINIRI

Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

Madde 35- (1) *Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.*

(2) *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.*

(3) *Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.*

35.1. GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın "İndirim ve İstisnaların Sınırı" başlıklı mükerrer 45. maddesinde uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte 2006 ve izleyen yıllarda elde edilecek kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın "Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı" başlıklı 35. maddesinde özel kanunlarda yer alacak muafiyet, indirim ve istisnaların kurumlar vergisi uygulaması karşısındaki durumu ile ilgili olarak bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki kanunlarda yer alan kurumlar vergisi uygulamasına yönelik muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler geçersiz olup, uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebilecektir.⁴³¹

⁴³¹ "Vergi yasalarının hazırlanması ve yasama sürecinin temel dayanağına ilişkin ilke ve hükümler anayasalarda yer aldığından, vergi yasalarının hazırlanmasında ve yasalaşmasında öncelikle anayasada vergilemeye ilişkin olarak yer alan hükümlerin değiştirilmesine ilişkin temel gerekçelerin irdelenmesi gerekmektedir.

Thomas Jefferson tarafından 1789 yıllarında geliştirilen "kuşaklar teorisi"ne göre, dünya nimetlerinden ölümler değil, yaşayanlar yararlanabilir. Başka bir ifadeyle kişi öldükten sonra bu nimetler üzerindeki haklarını ve gücünü yitirir. Sadece daha önce dünyaya geldikleri gerekçesiyle, eski kuşakların iradesine daha büyük bir

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında anılan Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35. madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan Kanunun yürürlük tarihinden önce diğer kanunlarla yer alan muafiyet, istisna ve indirimler geçerliliğini sürdürecektir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinin yürürlük tarihinin 01.01.2007 olduğu ve bu nedenle bu tarihe kadar yürürlüğe girecek Kanunlarda yer alacak muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin kurumlar vergisi açısından geçerli olacağı, ancak bu tarihten sonra yürürlüğe girecek Kanunlarda yer alacak muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

35.2. MUAFİYET, İNDİRİM VE İSTİSNALARA İLİŞKİN SINIRLAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinin yürürlüğe girdiği 01.01.2007 tarihi itibarıyla özel Kanunlarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisna, indirim ve muafiyet uygulamaları anılan maddenin (1) numaralı fıkrası, bu tarihten sonra özel Kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisna, indirim ve muafiyet uygulamaları ise mezkur maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca geçersiz olacaktır. 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca anılan maddenin yürürlük tarihinden önce kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin olarak başka Kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları geçerliliğini koruyacaktır.

Örneğin; 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması 5520 sayılı K.V.K.'nın geçerli olduğu dönemlerde söz konusu olacaktır. Doğal olarak 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (9) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme mevcut olmasaydı, mezkur Kanunun 35. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca anılan kazançlara ilişkin istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktı.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların

önem verilmesi olanaklı olmayacağından, bir önceki kuşağın iradesiyle oluşan tüm yasalar değiştirilebilmelidir. Zamana bağlı olarak kuşakların değişmesi, yasaların da değişiminin temel gerekçelerinden biridir. Bu nedenle, vergilemeye ilişkin temel normların yer aldığı anayasaların ve vergi yasalarının değişen toplum koşullarına uyarlanması bir zorunluluktur.

Vergi yasaları hazırlanırken, içinde yaşanan zamanın gereksinimlerinden hareketle, geleceğin de planlanması ve konulan temel esasların uzunca bir süre geçerli olması beklenebilir. Ancak özellikle çağımızın çoğulcu toplumlarında gelişmelerin ve değişimlerin yönünü tam olarak saptayabilmek, her zaman olanaklı değildir. Bu nedenle vergi yasalarının sonsuza kadar geçerlilikte kalabileceklerini beklemek bir yana, bazı hükümlerinin toplumsal gelişmelere ne kadar dayanabileceklerini hesaplayabilmek bile giderek olanaksızlaşmaktadır.” (AK Ahmet, “Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gereksinimler ve Madde Gereksinimlerinin Hukuki Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 272, Nisan/2004,)

düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 45. maddesi ile 2006 ve daha sonraki dönemlerde elde edilen kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 35. maddesinde özetle başka kanunlarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve indirimlerin geçersiz olduğu, kurumlar vergisine ilişkin istisna, indirim ve muafiyet uygulamalarının ancak K.V.K., G.V.K. ve V.U.K.'nda düzenlenmek suretiyle uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın yürürlükte bulunduğu dönemlerde kurumlar vergisine ilişkin olarak birçok Kanunda bir kısım istisnalar düzenlenmiş olup, anılan Kanunun mükerrer 45. maddesine aykırı olarak özel Kanunlarda düzenlenmiş bulunan istisnalar ile muafiyetlerin bir kısmı şunlardır;

- 4325 sayılı Kanunun 3. maddesinin (a) bendi uyarınca mezkur Kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile 31.12.2000 tarihleri arasında Kanun kapsamındaki illerde yeni işe başlayan mükelleflerin bu iş yerlerinde elde ettikleri kazançlar (5) vergilendirme dönemi boyunca gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Diğer taraftan istisna uygulamasından yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, anılan istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, % 40 ila % 60 arasında değişen oranlarda vergi indiriminden yararlanacaklardır.

- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı bendine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinden istisnadır.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirketlerin bu kapsamda elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

- 4691 sayılı Kanunun gerek 8, gerekse Geçici 2. maddeleri hükmü uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

- 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanunu'nun muafiyet ve istisnalar başlıklı 6. maddesinde bu kooperatif ve birliklere ilişkin istisna tanınmıştır.

- 4054 sayılı "Rekabetin Korunması Hakkında Kanun"un 20. maddesi uyarınca "Rekabet Kurumu"nun gelirleri, kurumlar vergisinden muafır.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlükte bulunduğu dönemlerde anılan Kanunun 35. maddesine aykırı olarak özel Kanunlarda kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin olarak istisna, indirim ve muafiyet uygulamalarının düzenlenmesi de mümkündür. Nitekim, bu tür düzenlemeler, 5520 sayılı Kanun'un yürürlükte bulunduğu yaklaşık 2 yıllık süre içerisinde yapılmıştır. **Bunun en iyi örneği 5811**

sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun⁴³² ile yapılan düzenlemedir. Anılan Kanun'un geçici 1. maddesi ile bir kısım kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, **5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un⁴³³, "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları"** başlıklı 3. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine dair özel bir düzenleme yapılmıştır.

Doğal olarak bu gibi durumlarda iki kanun arasında çelişki olduğunda sorun, kanun koyucunun hangi iradesine itibar edileceği şeklinde belirmektedir. Önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme olduğunda ve sonraki kanun metninde kanun koyucunun, ilga ile ilgili açık bir hüküm koymadığı hallerde, zımni ilga söz konusu olur. Vergi kanunları genel nitelikte kanunlardır. Önceki ve sonraki kanunlar, genel nitelikte ise sonraki kanun, öncekini yürürlükten kaldırır. Önceki kanun genel nitelikte ise sonraki kanun özel nitelikte ise özel kanunun düzenlediği konularda, yine genel kanun üstü kapalı (zımni) olarak ilga edilmiş sayılır. Nitekim vergi idaresinin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesine dayanarak 2868 sayılı Kanunun 24. maddesi ile işçi sigortaları kurumuna tanınan muafiyeti kabul etmemesi ve emlak vergisi tarhiyatı yapması dolayısıyla çıkan ihtilaflar, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'na kadar yansımış ve kurul sorunu, yukarıda açıkladığımız esaslar çerçevesinde çözümlenmiş ve sonraki kanun olan özel nitelikteki 2868 sayılı Kanunun genel kanun niteliğindeki Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesini üstü kapalı (zımni) olarak ilga edilmiş sayılacağına hükmetmiştir. (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun E. 1987/3 K. 1988/1 sayı ve 11.2.1988 tarihli Kararı)⁴³⁴

Görüldüğü gibi kanun koyucu 5520 sayılı Kanunun yasalaşmasından sonra, 35. maddeye rağmen, bir başka genel veya özel kanunla kurumlar vergisine yönelik olarak bir indirim, istisna veya muafiyet ihdas etmesi hukuken mümkündür. Dolayısıyla buradan çıkan sonuca göre, 5520 sayılı Kanunun 35. maddesinin ilk iki fıkrasının ne geçmişe yönelik ne de geleceğe yönelik olarak bir hüküm ifade etmesi veya bir anlam yüklenmesinin mümkün olmadığıdır. Kanunlarda bu tür hükümlere yer verilmesi, gelecekte çıkarılacak kanunlara peşinen sınırlama konulması, kanun koyucunun gelecekteki iradesine adeta ipotek konması anlamını

⁴³² 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴³³ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴³⁴ A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinin anlamsızlığı", Dünya Gazetesi, 16.11.2006, Anılan Kararın Sonuç kısmı şu şekildedir;

"1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun değişik 22. maddesiyle getirilen "Bina ve Arazi vergileriyle ilgili muafiyet ve istisna hükümleri, bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" hükmünden sonra getirilen 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun değişik 24. maddesiyle, kanun koyucu iradesini, kuruma ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilecek hak ve gelirleri kurumun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı vergi kanunlarında, dolayısıyla Emlak Vergisi Kanunu'nda yazılı olmasa dahi emlak vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması gerektiği" şeklinde ortaya koyduğu anlaşıldığından, Danıştay Dokuzuncu Daire Kararları arasındaki içtihat aykırılıklarının Dokuzuncu Dairenin 05.02.1987 tarih ve E: 1986/232, K: 1987/341 sayılı Kararı doğrultusunda birleştirilmesine 11.02.1988 günü birinci toplantı kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi."

ifade etmektedir. Yasa koyucunun bu tür hükümlerde oluşan iradesine, Anayasa'ya hükmü gibi bir işlev yüklenmeye çalışmaktadır. Oysa, Anayasa dışında hiçbir kanun hükmü, gelecekte çıkarılacak kanunları sınırlayan veya kanun koruyucunun gelecekteki iradesini ipotek altına almaya çalışan bir anlam ifade edemez. Bu nedenle bu tür hükümler, yalnızca ileride kanun koruyucunun dikkate alması istenilen birer temenni hükmü niteliğindedir. Görüldüğü gibi, daima esas olan kanun koyucunun son ve en yeni olan iradesidir. Dolayısıyla vergi kanunlarına 35. madde benzeri temenni hükümleri yerleştirmenin herhangi bir hukuki sonucu yoktur. Bu tür hükümler uygulamada, vergi iradesinin hatalı yorumlar yapmasına ve gereksiz yere pek çok ihtilaf çıkmasına yol açmaktadır.⁴³⁵

⁴³⁵ A. Bumin DOĞRUSÖZ, agm

36. GEÇİCİ MADDE 1:

Geçici Madde 1

Geçici Madde 1- (1) *Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz.*

(2) *Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Anılan maddeye göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlem den doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.*

(3) *Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.*

(4) *Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.*

(5) *Diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır.*

(6) *Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde; 1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanır. Bu hesaplamada, oran kesirleri dikkate*

alınmaz.

(7) Bu Kanunun yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Kanunun yayımı tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmî bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabilirler.

(8) 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.

(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.

(10) Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

(11) 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 hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

36.1. GENEL AÇIKLAMA

Kitabımızın önceki bölümlerinde çeşitli vesilelerle belirtildiği ve 5520 sayılı Kanunun 37. maddesinde hüküm altına alındığı üzere mezkur Kanunda yer alan düzenlemeler genel olarak 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisna uygulaması 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ise 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Mezkur Kanunun yıl içinde yayınlanarak yürürlüğe girmesi nedeniyle uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunların bertaraf edilmesi amacıyla mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinde bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Kitabımızın önceki bölümlerinde yeri geldikçe geçiş dönemine ilişkin olarak Geçici 1. madde de yer alan düzenlemelere değinilmiş olmakla birlikte söz konusu düzenlemenin ana hatları ile belirtilmesinde yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinde geçiş dönemine ilişkin olarak yapılan düzenlemeler şunlardır;

36.2. TEVKİFAT UYGULAMASINDA G.V.K.'NİN 94. MADDESİNİN DURUMU

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki dönemlerde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesinde genel esas söz konusu kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi olmakla birlikte tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar G.V.K.'nin

94. maddesi, dar mükellef kurumlarca elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar ise 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 24. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktaydı. Her ne kadar 5422 sayılı K.V.K., 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5520 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olsa da hali hazırda G.V.K. yürürlüktedir. Kaldı ki tam mükellefiyeti haiz kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından elde edilen kazançlar üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak G.V.K.'nın 94. ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddelerinde olmak üzere iki farklı düzenlemenin yürürlükte olması uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilaflara neden olacaktı. Bu kapsamda olmak üzere ortaya çıkması muhtemel sorun ve tereddütleri bertaraf etmek amacıyla 520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, anılan kanun uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

36.3. G.V.K.'NIN GEÇİCİ 67. MADDESİ UYARINCA TEVKİFATA TABİ TUTULAN KAZANÇLARIN DURUMU

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesi, dar mükellefiyeti haiz kurumlarca Türkiye'de elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden ise mezkur Kanunun 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan maddeler uyarınca her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları tevkifata tabi bulunmaktadır. Bununla birlikte G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde ise elde edenlerin mükellefiyet türü ve hukuki niteliklerine bakılmaksızın 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılması dolayısıyla bankalar, aracı kurumlar ve Takasbank dışındaki saklamacı kuruluşlardan sağlanan kazanç ve iratlar ile her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından sağlanan gelirler üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri; her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından sağlanan gelirler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın 15 ve 30. maddeleri ile G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde olmak üzere farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Doğal olarak söz konusu bu durum mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına yol açabilecektir. Bu kapsamda olmak üzere uygulamada ortaya çıkması muhtemel sorunları bertaraf etmek amacıyla 5520 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, ayrıca 5520 sayılı Kanun kapsamında tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan anılan madde uyarınca tevkif edilen vergiler, 5520 sayılı K.V.K.'nın 34. maddesi hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları

kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmının, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

36.4. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARCA BEYAN EDİLMEMEYEN KAZANÇ VE İRATLAR

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde; yıllık veya özel beyan ya da tevkifat sistemi geçerlidir. Tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratlardan bir kısmı da tevkifata tabi olmakla birlikte söz konusu bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilerek yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Ancak dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilecek kazanç ve iratlardan tevkif suretiyle vergilendirilecek olanların yıllık beyanname ile beyan edilmesi ya da verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesi genel olarak ihtiyari olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın 30. maddesinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan kazanç ve iratlardan verilecek beyannamelere ithali zorunlu olanlar tadadi olarak belirtmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 5520 sayılı K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlardan yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmeyecek olanlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden itibaren dar mükellef kurumların;

- Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları,

- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve G.V.K.’nın Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,

- Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları,

için yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir.

36.5. TEVKİFAT ORANLARI

5520 sayılı K.V.K.’nın 15 ve 30. maddelerinde tam ve dar mükellefiyeti haiz kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar tadadi olarak belirtilmiş ve her iki düzenleme uyarınca yapılacak tevkifat oranlarının genel olarak %15 olduğu ancak Bakanlar Kurulunun belirli sınırlamalar çerçevesinde yeni oran belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; anılan Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan

düzenlemelerin, 5520 sayılı Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle anılan düzenleme uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından 01.01.2006 tarihinden önce belirlenen tevkifat oranları, mezkur Kanunda yer alan sınırları aşmamak üzere bu tarihten sonra da geçerli olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere 1 seri numaralı 5520 sayılı K.V.K. sirkülerlerinde mezkur Kanunun 15 ve 30. maddeleri kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edileceği belirtilmiştir. Ayrıca anılan sirkülerlerde taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile işgal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında, aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar dışındaki serbest meslek kazançları üzerinden ise 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında tevkifat yapılmasına 21.06.2006 tarihinden sonra da devam edileceği belirtilmek suretiyle uygulamada ortaya çıkması muhtemel tereddütler bertaraf edilmiştir.

Bununla birlikte kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2007 tarihinden itibaren elde edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları, 2006/11447 sayılı B.K.K. ile yeniden belirlenmiştir.

36.6. 5422 SAYILI KANUNA YAPILAN ATIFLAR

5520 sayılı K.V.K. ile 5422 sayılı K.V.K.'nın 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılacak olmasının, diğer Kanunlarda 5422 sayılı Kanuna yapılan atıfları anlamsız kılacağından, mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (5) numaralı fıkrasında diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla 5520 sayılı Kanuna yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

36.7. ÖZEL HESAP DÖNEMİ TAYİN EDİLEN KURUMLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANI

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi uyarınca 2006 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere kurumlar vergisi ve geçici vergi oranları %20'ye indirilmiştir. Bununla birlikte kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan kurumların 2006 takvim yılı içinde kapanan hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde hangi oranın esas alınacağı hususunda uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilafların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu kapsamda olmak üzere kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan kurumların 2006 takvim yılı içinde kapanan hesap dönemlerinde elde edecekleri kazançların vergilendirilmesinde esas alınacak kurumlar vergisi oranı ile ilgili olarak mezkur Kanunun K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (6) numaralı fıkrasında bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançlarının vergilendirilmesinde, 01.01.2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanacak olup, söz konusu bu hesaplamada oran kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Örneğin, kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş bir kurumun, 01.09.2005 tarihinde başlayıp 31.08.2006 tarihinde sona eren hesap dönemine ait kazancına uygulayacağı kurumlar vergisi oranı, aritmetik ortama yöntemi ile $[(30 / 12) \times 4 + (20 / 12) \times 8] = \% 23$ olarak bulunacaktır.

36.8. 21.06.2006 TARİHİNDEN ÖNCE BAŞLAYAN BÖLÜNME İŞLEMLERİ

5520 sayılı K.V.K.'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendinde; 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 ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan fıkranın (b) bendinde ise tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri 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, bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 01.01.2006 tarihinden önce gerçekleştirilecek tam ve kısmi bölünme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ise 5422 sayılı K.V.K.'nın 38. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Tam ve kısmi bölünme uygulamalarına ilişkin olarak 5422 ve 5520 sayılı Kanunlarda yer alan düzenlemeler arasındaki farklılıklar nedeniyle 21.06.2006 tarihinden önce başlanılan bölünme işlemlerinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirileceğine ilişkin olarak uygulamada bir kısım sorunların çıkması muhtemeldir. Bu nedenle 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (7) numaralı bendinde; anılan Kanunun yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumların, Kanunun yayımı tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmî bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

36.9. YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNE İLİŞKİN OLARAK YAPILAN DÜZENLEME

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde özetle; Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13.

maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrasında ise geçiş dönemine ilişkin olarak “2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda olmak üzere yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz)

ilişkin hükümler bulunması ve bu hükümlere fiilen de uyulması gerekmektedir.

Öte yandan, yapı kooperatiflerinde yukarıda belirtilen şartların yanı sıra; kuruluşundan, inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya sayılan bu kişiler ile işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi ve yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmaktadır.

Buna göre, öteden beri faaliyette bulunan ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatifleri ile 2006 yılı içinde kurulmuş olan yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartların tamamını sağlamaları gerekmektedir. Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, 5520 sayılı K.V.K.’nın Geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

36.10. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNA, MUAFİYET VE İNDİRİMLERİN DURUMU

Kitabımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı K.V.K.’nın “Muafiyet, istisna ve indirimleri sınırı” başlıklı 35. maddesinde özetle; diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak 5520 sayılı Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği buna karşılık Uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık mezkur Kanunun Geçici 1. maddesinin (9) numaralı

fıkrasında ise 01.01.2006 tarihinden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35. madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerin uygulanmasına bu tarihten itibaren de devam edilecek, buna karşılık 01.01.2006 tarihinden sonra kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerin uygulanması imkanı olmayacaktır.

36.11. 5422 SAYILI K.V.K.'NIN UYGULANMASI

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K., 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5520 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte anılan Kanunun Geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında anılan tarihten önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alınmıştır.

36.12. 2006 HESAP DÖNEMİ I. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNDE UYGULANACAK GEÇİCİ VERGİ ORANI

5520 sayılı K.V.K.'nın 32. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemleri itibariyle elde edecekleri kurum kazançları üzerinden %20 oranında geçici vergi hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu Kanun 21.06.2006 tarihinde yayımlanmış olduğundan bu tarih itibariyle 2006 yılı I. Geçici vergi dönemi kapanmış ve bu döneme ait kurum kazançları %30 oranında vergilendirilmiştir. Bu durumda fazladan ödenen geçici verginin daha sonraki geçici vergi dönemlerinde hesaplanacak geçici vergiden mahsup edilmesine ilişkin olarak 5520 sayılı K.V.K.'nın Geçici 1. maddesinin (11) numaralı fıkrasında özel düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 01.01.2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde % 30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için bu yeni K.V.K.'na göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, müteakip dönemler için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. Bu durumda Kanunun yayım tarihine kadar kapanan geçici vergi dönemleri için % 30 oranında hesaplanan kurumlar vergisinin % 20 oranını aşan kısmı, Kanunun yayım tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanacak geçici vergilerden mahsup edilebilecektir.

37. GEÇİCİ MADDE 4: TEKSTİL, KONFEKSİYON VE HAZIR GİYİM, DERİ VE DERİ MAMULLERİ SEKTÖRLERİNE TAŞINMA DESTEĞİ⁴³⁶

Geçici Madde 4

Geçici Madde 4- (1)(5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar "Bakanlar Kurulunca belirlenen illerde münhasıran" olarak uygulanır. Yürürlük;03.07.2009) Münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu madde hükmünden gelir vergisi mükellefleri de yararlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

37.1. GENEL AÇIKLAMA

5838 sayılı Kanun ile KVK'ya eklenen geçici 4. madde hükmüne göre, münhasıran⁴³⁷ tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu madde hükmünden gelir vergisi mükellefleri de yararlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bakanlar Kurulu bu madde ile aldığı yetkisini 2009/15199 sayılı Karar ile kullanmış ve tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I. ve II. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV. bölgedeki illere;

- 31/12/2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve
- en az elli kişilik istihdam sağlanması hâlinde

bu tesisler için aşağıda sayılan destek unsurlarının uygulanacağı belirtilmiştir.

1. KVK'nın geçici 4. maddesi uyarınca kurumlar vergisi veya gelir vergisi beş yıl süreyle yüzde yetmişbeş oranında indirimli olarak uygulanır.

2. Taşınma ile birlikte yapılacak ilave yatırımları da içeren teşvik belgesi kapsamı yatırımlar için yatırım yeri tahsis edilebilir. Sadece taşınma işlemini gerçekleştiren işletmeler için yatırım yeri tahsis edilmez.

⁴³⁶ Kitabımızın bu bölümünün hazırlanmasında, şu kitaptan faydalanılmıştır.

KARTALOĞLU, Emre; Açıklamalı ve Örnekli Yeni Teşvik Sistemi Rehberi, İSMMMO Yayınları, Yayın No:129.

⁴³⁷ Bu ibare, 5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar "**Bakanlar Kurulunca belirlenen illerde münhasıran**" olarak uygulanır. Yürürlük;03.07.2009.

3. Çalışanların asgarî ücrete tekabül eden sigorta primi işveren hissesinin tamamı taşınma tarihinden itibaren beş yıl süre ile bütçeden karşılanır. Ancak, 31/12/2010 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak yapılacak ilave yatırımlarda çalışan istihdam için yedi yıl süre ile sigorta primi işveren hissesi desteği uygulanır.

4. Tesislerin taşınma işleminin 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması hâlinde taşınma giderleri bütçeden karşılanabilir.

5. 5084 sayılı Kanun kapsamı desteklerden yararlanmakta olan I inci ve II nci bölgedeki işletmeler IV üncü bölgeye taşındıkları tarihten sonraki dönem için sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasından yararlanabilirler.

Konu aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

37.2. TESİSLERİN NEREDEN NEREYE TAŞINACAĞI

2009/15199 sayılı Karar'a göre tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I. ve II. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV. bölgedeki illere taşınması halinde destek uygulaması yapılacaktır. Buna göre, bu tesislerin nereden nereye taşınacağı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tesislerin Bulunması Gereken İller	Tesislerin Taşınması Gereken İller
Adana	Ağrı
Ankara	Ardahan
Antalya	Artvin
Aydın	Batman
Balıkesir	Bayburt
Bilecik	Bingöl
Bolu	Bitlis
Burdur	Çanakkale İli Bozcaada, Gökçeada
Bursa	İlçeleri
Çanakkale	Diyarbakır
(Bozcaada, Gökçeada hariç)	Elazığ
Denizli	Erzincan
Düzce	Erzurum
Edirne	Gümüşhane
Eskişehir	Kastamonu
Isparta	Çankırı
İstanbul	Giresun
İzmir	Hakkari
Kırklareli	Iğdır
Kocaeli	Kars
Mersin	Malatya
Muğla	Mardin
Sakarya	Muş
Tekirdağ	Ordu
Yalova	Rize
	Sinop

	Siirt Şanlıurfa Şırnak Trabzon Tunceli Van
--	---

37.3. TAŞINMA DESTEĞİ UYGULAMASIN ŞARTLARI

Taşınma desteğinden yararlanılabilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Taşınacak tesislerin tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyet göstermesi.
- Taşınma işleminin 31.12.2010 tarihine kadar yapılması.
- Tesislerin I. ve II. bölgelerdeki illerden IV. bölgedeki illere taşınması.
- Taşınılan yerde en az 50 kişilik istihdam sağlanması.

37.4. TAŞINMA HALİNDE SAĞLANACAK DESTEKLER

Şartlara uygun olarak gerçekleştirilecek taşınma işlemlerine aşağıda belirtilen destekler sağlanacaktır.

37.4.1. İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi

Yukarıda belirtilen şartlara uygun olarak taşınma işlemlerini tamamlayan mükelleflerin, **bu illerdeki işletmelerinden** sağladıkları kazançlar için **nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle** kurumlar vergisi oranını % 20 yerine % 5 olarak uygulanacaktır. Aynı zamanda gelir vergisi mükellefleri de % 75 oranındaki vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Dolayısıyla, taşınma işlemi nedeniyle yararlanılacak indirimli vergi uygulamasında; mükellefin tüm kazançlarının değil sadece taşınılan ilde elde edilen kazançlar, nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süre ile yararlanılacaktır.

Örnek: Bursa ilinde bulunan tekstil fabrikasını 15.09.2010 tarihi itibarıyla Elazığ iline taşıyan (X) A.Ş.'nin Elazığ ilinde bulunan bu fabrikasından elde ettiği kazanç ile diğer kazançlarının vergilendirilmesi aşağıda gösterildiği şekilde olacaktır.

Hesap Dönemi	Elazığ'da Bulunan Fabrika'dan Elde Edilen Kazanç	Diğer Kazançlar	Elazığ'da Bulunan Fabrika'dan Elde Edilen Kazanca Uygulanacak Vergi Oranı	Elazığ'da Bulunan Fabrika'dan Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi	Diğer Kazançların Kurumlar Vergisi	Toplam Kurumlar Vergisi
2010	500.000	3.000.000	% 20	100.000	600.000	700.000

2011	2.500.000	4.000.000	% 5	125.000	800.000	925.000
2012	3.000.000	2.000.000	% 5	150.000	400.000	550.000
2013	5.000.000	1.250.000	% 5	250.000	250.000	500.000
2014	10.000.000	2.500.000	% 5	500.000	500.000	1.000.000
2015	6.500.000	4.000.000	% 5	325.000	800.000	1.125.000
2016	3.000.000	2.500.000	% 20	600.000	500.000	1.100.000

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, taşıma işlemin tamamlandığı hesap dönemi olan 2010 hesap dönemi ve 2016 hesap dönemi için indirimli kurumlar vergisi uygulanmamıştır. Çünkü, KVK'nın geçici 4. maddesinde, indirimli vergi uygulamasının nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren başlayacağı ve 5 yıl devam edeceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 2009/15199 sayılı Karar'ın 12. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, **indirimli oranların stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede geçerli olmadığı** belirtilmiştir.

37.4.2. Taşınma Halinde Sağlanacak Diğer Destek Unsurları

Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini I. ve II. bölgelerden IV. bölgeye taşıyanlar indirimli vergi uygulamasının yanında aşağıdaki destek unsurlarından da yararlanırlar.

1. Taşınma ile birlikte yapılacak ilave yatırımları da içeren teşvik belgesi kapsamı yatırımlar için yatırım yeri tahsis edilebilir. Sadece taşınma işlemini gerçekleştiren işletmeler için yatırım yeri tahsis edilmez.

2. Çalışanların asgarî ücrete tekabül eden sigorta primi işveren hissesinin tamamı taşınma tarihinden itibaren beş yıl süre ile bütçeden karşılanır. Ancak, 31/12/2010 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak yapılacak ilave yatırımlarda çalışan istihdam için yedi yıl süre ile sigorta primi işveren hissesi desteği uygulanır. 5084 sayılı Kanun kapsamı desteklerden yararlanmakta olan I inci ve II nci bölgedeki işletmeler IV üncü bölgeye taşındıkları tarihten sonraki dönem için sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasından yararlanabilirler.

3. Tesislerin taşınma işleminin 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması hâlinde taşınma giderleri bütçeden karşılanabilir.

EK 1: YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI					
(12.01.2010)					
			Yayımlandığı Resmi Gazete		Vergiler Açısından Uygulanmaya
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarihi	Tarih No	Yürürlük Tarihi	Başlandığı Tarih
1)	Avusturya	03/11/1970	01.08.1973 - 14612	24/09/1973	01/01/1974
	Avusturya(Revize)	28/03/2008	26.06.2009 - 27270	01/10/2009	01/01/2010
2)	Norveç	16/12/1971	21.12.1975 - 15445	30/01/1976	01/01/1977
3)	Güney Kore	24/12/1983	02.10.1985 - 18886	25/03/1986	01/01/1987
4)	Ürdün	06/06/1985	15.07.1986 - 19165	03/12/1986	01/01/1987
5)	S.Arabistan (Hava Taşıma)	11/01/1989	02.07.1990 - 20566	09/08/1990	01.01.1987 (1)
6)	Tunus	02/10/1986	30.09.1987 - 19590	28/12/1987	01/01/1988
7)	Romanya	01/07/1986	21.08.1988 - 19906	15/09/1988	01/01/1989
8)	Hollanda	27/03/1986	22.08.1988 - 19907	30/09/1988	01/01/1989
9)	Pakistan	14/11/1985	26.08.1988 - 19911	08/08/1988	01/01/1989
10)	İngiltere	19/02/1986	19.10.1988 - 19964	26/10/1988	01/01/1989
11)	Finlandiya	09/05/1986	30.11.1988 - 20005	30/12/1988	01/01/1989
12)	K.K.T.C.	22/12/1987	26.12.1988 - 20031	30/12/1988	01.01.1989 (2)
13)	Fransa	18/02/1987	10.04.1989 - 20135	01/07/1989	01/01/1990
14)	Almanya	16/04/1985	09.07.1986 - 19159	31/12/1989	01.01.1990 (3)
15)	İsveç	21/01/1988	30.09.1990 - 20651	18/11/1990	01/01/1991
16)	Belçika	02/06/1987	15.09.1991 - 20992	08/10/1991	01.01.1992 (4)
17)	Danimarka	30/05/1991	23.05.1993 - 21589	20/06/1993	01/01/1991
18)	İtalya	27/07/1990	09.09.1993 - 21693	01/12/1993	01/01/1994
19)	Japonya	08/03/1993	13.11.1994 - 22110	28/12/1994	01/01/1995
20)	B.A.E.	29/01/1993	27.12.1994 - 22154	26/12/1994	01.01.1995 (5)
21)	Macaristan	10/03/1993	25.12.1994 - 22152	09/11/1995	01/01/1993
22)	Kazakistan	15/08/1995	08.11.1996 - 22811	18/11/1996	01/01/1997
23)	Makedonya	16/06/1995	07.10.1996 - 22780	28/11/1996	01/01/1997
24)	Arnavutluk	04/04/1994	05.10.1996 - 22778	26/12/1996	01/01/1997
25)	Cezayir	02/08/1994	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997
26)	Moğolistan	12/09/1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997
27)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01.01.1994
28)	Malezya	27/09/1994	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997
29)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997
30)	Ç.H.C.	23/05/1995	30.12.1996 - 22863	20/01/1997	01/01/1998

31)	Polonya	03/11/1993	30.12.1996 - 22863	01/04/1997	01/01/1998
32)	Türkmenistan	17/08/1995	13.06.1997 - 23018	24/06/1997	01.01.1998 (6)
33)	Azerbaycan	09/02/1994	27.06.1997 - 23032	01/09/1997	01/01/1998
34)	Bulgaristan	07/07/1994	15.09.1997 - 23111	17/09/1997	01/01/1998
35)	Özbekistan	08/05/1996	07.09.1997 - 23103	30/09/1997	01/01/1997
36)	A.B.D.	28/03/1996	31.12.1997 - 23217	19/12/1997	01/01/1998
37)	Beyaz Rusya	24/07/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999
38)	Ukrayna	27/11/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999
39)	İsrail	14/03/1996	24.05.1998 - 23351	27/05/1998	01/01/1999
40)	Slovakya	02/04/1997	03.10.1999 - 23835	02/12/1999	01/01/2000
41)	Kuveyt	06/10/1997	28.11.1999 - 23890	13/12/1999	01/01/1997
42)	Rusya	15/12/1997	17.12.1999 - 23909	31/12/1999	01/01/2000
43)	Endonezya	25/02/1997	15.02.2000 - 23965	06/03/2000	01/01/2001
44)	Litvanya	24/11/1998	10.05.2000 - 24045	17/05/2000	01/01/2001
45)	Hırvatistan	22/09/1997	10.05.2000 - 24045	18/05/2000	01/01/2001
46)	Moldova	25/06/1998	25.07.2000 - 24120	28/07/2000	01/01/2001
47)	Singapur	09/07/1999	18.07.2001 - 24466	27/08/2001	01/01/2002
48)	Kırgızistan	01/07/1999	12.12.2001 - 24611	20/12/2001	01/01/2002
49)	Tacikistan	06/05/1996	24.12.2001 - 24620	26/12/2001	01/01/2002
50)	Sudan	26/08/2001	17.09.2003 - 25232	31/01/2005	01/01/2006
51)	Çek Cumh.	12/11/1999	15.12.2003 - 25317	16/12/2003	01/01/2004
52)	İspanya	05/07/2002	18.12.2003 - 25320	18/12/2003	01/01/2004
53)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004
54)	Letonya	03/06/1999	22.12.2003 - 25324	23/12/2003	01/01/2004
55)	Slovenya	19/04/2001	23.12.2003 - 25325	23/12/2003	01/01/2004
56)	Yunanistan	02/12/2003	02.03.2004 - 25390	05/03/2004	01/01/2005
57)	Suriye	06/01/2004	28.06.2004 - 25506	21/08/2004	01/01/2005
58)	Tayland	11/04/2002	08.01.2005 - 25694	13/01/2005	01/01/2006
59)	Lüksemburg	09/06/2003	08.01.2005 - 25694	18/01/2005	01/01/2006
60)	Estonya	25/08/2003	04.07.2004 - 25512	21/02/2005	01/01/2006
61)	İran	17/06/2002	09.10.2003 - 25254	27/02/2005	01/01/2006
62)	Fas	07/04/2004	22.06.2005 - 25853	18/07/2006	01/01/2007
63)	Lübnan	12/05/2004	17.08.2006 - 26262	21/08/2006	01/01/2007
64)	Güney Afrika Cumhuriyeti	03/03/2005	20.11.2006 - 26352	06/12/2006	01/01/2007
65)	Portekiz	11/05/2005	15.12.2006 - 26377	18/12/2006	01/01/2007
66)	Sırbistan-Karadağ	12/10/2005	08/08/2007 - 26607	10/08/2007	01/01/2008
67)	Etiyopya	02/03/2005	09/08/2007 - 26608	14/08/2007	01/01/2008
68)	Bahreyn	14/11/2005	21.08.2007 - 26620	02/09/2007	01/01/2008
69)	Katar	25/12/2001	05.02.2008 - 26778	11/02/2008	01/01/2009
70)	Bosna Hersek	16/02/2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009
71)	S.Arabistan	09/11/2007	03.02.2009 - 27130(M)	01/04/2009	01/01/2010

	(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.
	(2) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.
	(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.
	(4) Anlaşma uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.
	(5) Anlaşma hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.
	(6) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

**EK 2 : 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU SİRKÜLERİ/6
(KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DÜZENLENMESİ)**

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/6**

Konusu : Kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi
Tarihi : 05/04/2007
Sayısı : KVK-6/2007-1/Kurumlar vergisi beyannamesi-1
İlgili Olduğu Maddeler : Kurumlar Vergisi Kanununun 14, 24 ve 25 inci maddeleri
İlgili Olduğu Kazanç Türleri : Kurum Kazancı

I- GİRİŞ 2006 vergilendirme dönemine ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi ile ilgili açıklamalar, bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

II- GENEL AÇIKLAMALAR

01/02/2007 tarih ve 26421 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 367 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, kurumlar vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamesini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Elektronik ortamda gönderilecek kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine yönelik açıklamalar, "[www.gib.gov.tr/Internet Vergi Dairesi/e-Beyanname](http://www.gib.gov.tr/Internet/Vergi/Dairesi/e-Beyanname)" bölümündeki "Kullanıcı Kılavuzu"nda yapılmıştır.

Malmüdürlüklerine bağlı olan mükellefler tarafından kâğıt ortamında beyanname verilmeye devam edileceği dikkate alınarak kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine ilişkin olarak bu sirküler ile açıklama yapılmasına gerek duyulmuştur.

III- KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DOLDURULMASI

A) İDARİ BİLGİLER

TABLO-1'in üzerinde yer alan bu bölüme ilişkin açıklamalara satır numaraları itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

- 1- Bu alana, bağlı bulunulan vergi dairesinin adı yazılacaktır.
- 2- İl ve ilçe belirtilecektir.
- 3- **Mükellefiyet Şekli:** Mükellefler, dar veya tam mükellef olmalarına göre durumlarına uygun kısmı işaretleyeceklerdir.
- 4- **Vergilendirme Dönemi:** İlk satıra mükelleflerin tâbi oldukları hesap döneminin başlangıç tarihi, ikinci satıra ise hesap döneminin bitiş tarihi yazılacaktır. Örneğin,

hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellef (2006 yılı için) ilk satıra 01/01/2006, ikinci satıra ise 31/12/2006 yazacaktır.

5- Vergi Kimlik No: Mükellefler bu kısma, vergi dairesince kendilerine verilen on haneli vergi kimlik numarasını yazacaklardır.

6- Kurum Sicil No: Şirketler ve kooperatifler ticaret sicil numarasını, vakıflar vakıf sicil numarasını, dernekler dernek sicil numarasını yazacaklardır.

B) KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

TABLO-1'de yer alan "Kurumun Kimlik ve Adres Bilgileri"ne ilişkin açıklamalara satır numaraları itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

1- Unvanı: Mükellef kurumun unvanı uygun kısaltmalarla yazılacaktır.

2- Hukuki Yapısı: Mükellef kurumun hukuki niteliği yazılacaktır. "Anonim Şirket", "İktisadi İşletme", "Kooperatif" veya "İş Ortaklığı" gibi.

3- Faaliyet Kodu: Yapılan işin niteliğine uygun olarak, (www.gib.gov.tr) internet adresinde yayımlanan listelerden tespit edilecek faaliyet kodu yazılacaktır. Birden fazla alanda faaliyette bulunan mükellefler, cirosu en yüksek olan faaliyetin kodunu yazacaklardır.

4- Adres Değişikliği: Daha önce bildirilen adreste bir değişiklik olup olmadığına göre ilgili kutu işaretlenecektir.

5- Kanuni veya İş Merkezinin Adresi: Kurumun kanuni veya iş merkezinin adresi ile ilgili ayrıntılar uygun kısaltmalarla yazılacaktır. Daha önce bildirilen adreste herhangi bir değişiklik yok ise bu kısım boş bırakılacaktır. İl kodu olarak ilin trafik kodu yazılacaktır.

6- Ülkesi: Buraya sadece dar mükellef kurumun ana merkezinin bulunduğu ülke adı yazılacaktır.

7- E-Posta Adresi: Mükellef kurumla iletişimde kullanılacak bir e-posta adresi yazılacaktır. Bakanlık, mükellefle bu adres vasıtasıyla irtibat kurabilecektir.

8- Telefon No, Faks No, Cep Tel.No: Bu satırlara, alan kodu ile birlikte söz konusu bilgiler yazılacaktır.

C) DAR MÜKELLEFİN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

TABLO-2'de yer alan "Dar Mükellefin Temsilcisinin Kimlik ve Adres Bilgileri"ne ilişkin bu bölüm, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

12 no.lu satıra dar mükellef temsilcisinin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bir gerçek kişi olması halinde T.C. Kimlik Numarası yazılacaktır.

D) KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI

TABLO-3'de yer alan "Kuruma Bağlı İşyerlerinin Türü ve Sayısı"na ilişkin bu bölümde, kuruma bağlı işyerlerinin sayısı ayrı ayrı belirtilerek, toplamları 17 no.lu satıra yazılacaktır.

E) GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

TABLO-4'de yer alan "Geçmiş Yıl Zararları"na ilişkin bu bölümde, matrahtan indirilmesi mümkün bulunan geçmiş yıl zararları ilgili satırlara yazılacak ve toplamları 28 no.lu satırda gösterilecektir.

F) KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ

TABLO-5'de yer alan "Kazanç ve Matrah Bildirimi"ne ilişkin açıklamalara satır numaraları itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

29- Ticari Bilanço Kârı, 30- Ticari Bilanço Zararı: Bu satırlara, mükellefin ticari kârı veya zararı yazılacaktır. Bu tutar, istisna ve indirimler dahil bütün kurum kazancını içermelidir. Bu bağlamda kurum kâr ya da zararı, beyannamenin 33-46 no.lu satırları ile 55-65 no.lu satırları arasındaki tutarlar indirilmeden önceki miktarı göstermektedir. Bu satırlarda yer alan istisna ve indirimlerden bir kısmı veya tamamı, dönem içinde defterler üzerinde kazançtan indirim konusu yapılmış ise, indirilen söz konusu tutarlar, 31 no.lu "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına yazılmak suretiyle kurum kazancına ilave edilecektir.

31- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: Dönem içinde kurum kazancından indirilen ancak vergi mevzuatına göre indirilmesi mümkün olmayan bilimum giderler bu satıra yazılacaktır.

32- Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu: 4369 sayılı Kanunla uygulamadan kaldırılan finansman fonundan 2006 yılına isabet eden tutar yazılacaktır.

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Bu bölümde yer alan 33-46 no.lu satırlar, kurum kazancı zarar olsa dahi doldurulacak ve zarar artırıcı bir unsur olarak dikkate alınacaktır.

33- İştirak Kazançları İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-a),

34- Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-b),

35- Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-c),

36- Emisyon Primi Kazancı İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-ç),

37- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmecilik Kazancı İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-d),

38- Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası (Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi

Kanunu madde 8/12; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-e): 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu nedenle, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının 21/06/2006 tarihinden sonra satışından elde edilen kazancın %75'i tutarında hesaplanan istisna, bu satıra yazılacaktır. Kurumların, 21/06/2006 tarihinden önce gerçekleşen iştirak hisseleri veya gayrimenkullerinin satışından doğan istisna kazançları da mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12 maddesi kapsamında değerlendirilerek bu satıra yazılacaktır.

39- Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazançları İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-f),

40- Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-g),

41- Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-h),

42- Eğitim ve Öğretim Kurumları ile Dernek veya Vakıflara Ait Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-ı),

43- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,

44- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,

45- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna,

46- Diğer İndirimler ve İstisnalar: Yukarıda yer alan indirim ve istisnalar dışında kalan ve 01/01/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler dolayısıyla sağlanan istisnalar ile değerlendirme işlemlerinden kaynaklanan indirimler bu satıra yazılacaktır.

Bu satırın doldurulması halinde, indirim ve istisna konusu kazançların nelerden oluştuğunu açıklayan bir yazı beyannameye eklenecektir.

e-Beyanname "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırının doldurulması durumunda ise her bir indirim ve istisnanın, hangi mevzuattan veya işlemten kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

47- Kâr ve İlaveler Toplamı: 29 no.lu "Ticari Bilanço Kârı", 31 no.lu "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" ve 32 no.lu "Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu" satırlarının toplamı bu satıra yazılacaktır.

48- Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı: 30 no.lu "Ticari Bilanço Zararı" satırı ile , "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan 33-46 no.lu satırların toplamı bu satıra yazılacaktır.

49- Zarar, 50- Kâr: Bu satırlara, 47 ve 48 no.lu satırlarda yer alan tutarların farkı (Kâr/Zarar) yazılacaktır. 47 no.lu satır büyükse fark 50 no.lu satıra, 48 no.lu satır büyükse fark 49 no.lu satıra yazılacaktır.

51- Diğer Geçmiş Yıl Zararı, 52- İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı: 50 no.lu satırda yer alan "Kâr" tutarına ulaşıncaya kadar, öncelikle geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Geçmiş yıl zararlarının mahsubunda en eski yıla öncelik verilecek, aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir.

Örneğin, 2001 yılı istisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararı 52 no.lu satırdan, 2001 yılı diğer geçmiş yıl zararı 51 no.lu satırdan indirim konusu yapılacaktır. Kalan tutar varsa bu tutar kadar 2002 yılı istisnadan kaynaklanan zarar tutarı 52 no.lu satıra yazılacak, kalan tutara kadar da 2002 yılı diğer geçmiş yıl zararları 51 no.lu satıra ilave edilecektir. 2003, 2004 ve 2005 yılları zarar mahsubunda da aynı işlem yapılacaktır.

53- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı: 50 no.lu satırdaki "Kâr" tutarını aşmamak kaydıyla 51 ve 52 no.lu satırların toplam tutarı bu satıra yazılacaktır.

54- İndirime Esas Tutar: 50 no.lu "Kâr" satırındaki tutardan 53 no.lu "Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı" satırındaki tutarın mahsubundan sonra kalan müspet fark bu satıra yazılacaktır.

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Bu bölümde yer alan 55-63 ve 65 no.lu satırlar, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlere ait olup 54 no.lu satırda yer alan "İndirime Esas Tutar"a ulaşıncaya kadar bu satırlardaki tutarlardan indirim yapılacaktır.

e-Beyannamede ise "İndirime Esas Tutar" satırında herhangi bir tutar mevcut değil ise bu bölüm bilgi amaçlı doldurulabilecektir. Ancak, sonuç hesaplarını etkilemeyecektir.

55- Risturnlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/1-i),

56- AR-GE İndirimi (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-a): Bu satırın doldurulması halinde, beyannamenin devreden Ar-Ge indirimine ilişkin 108 no.lu "Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi" satırının doldurulması zorunludur.

57- Sponsorluk Harcamaları (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-b),

58- Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-c),

59- Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşasına İlişkin Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-ç),

60- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-d): Bu bent uyarınca yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne

ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının beyannameye eklenmesi gerekmektedir. e-Beyanname gönderen mükelleflerin ise söz konusu yazıyı kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği sürenin sonuna kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

61- Bakanlar Kurulu Kararı Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (Kurumlar Vergisi Kanunu madde 10/1-e),

62- Gerçekleşen Yatırım Harcamaları İndirimi, 63- Öngörülen Yatırım Harcamaları İndirimi: Bu satırların doldurulması sırasında, 07/08/2006 tarihli "Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3"te yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

64- Toplam Yatırım İndirimi: 62 ve 63 no.lu satırların toplamı bu satıra yazılacaktır. Mükelleflerin, yatırım indirimi istisnasından yararlanmaları için aranan şartları taşıdıklarının yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna ilişkin hadler, 35 ve 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Bu hadleri aşan yatırım harcamalarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için mükelleflerin bu işlemlerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunludur.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyanname ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) için sözleşme düzenlemiş olan mükelleflerin, yatırım indirimi istisnasından yararlanmaları için yatırım indirimi istisnası tasdik raporu ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak, bu mükelleflerin yatırım indirimi istisnasına konu teşkil eden işlemlerine ilişkin bilgilere, tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde yer verilmesi gerekmektedir. Yatırım indirimine ilişkin satırların doldurulması halinde, beyannamenin devreden yatırım indirimi tutarlarına ilişkin 105, 106 ve 107 no.lu satırlarının doldurulması zorunludur.

65- Diğer İndirimler: Bu satıra yazılacak indirim ve istisna konusu kazançların bulunması halinde bunların nelerden oluştuğu hususu da beyannameye eklenen yazıda ayrıca belirtilecektir.

e-Beyannameye ise "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırının doldurulması durumunda, her bir indirim ve istisnanın hangi mevzuattan veya işleminden kaynaklandığı belirtilecek şekilde ayrı ayrı satırlara yazılması gerekmektedir.

66- Toplam: 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 64 ve 65 numaralı satırlarda yer alan tutarların toplamı yazılacaktır.

67- Dönem Safi Kurum Kazancı (Matrah): 54 no.lu "İndirime Esas Tutar" satırındaki tutardan "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünün toplamı olan 66 no.lu satırdaki tutarın çıkartılmasıyla bulunan tutar yazılacaktır.

68- Hesaplanan Kurumlar Vergisi: 67 no.lu satırdaki tutara %20 kurumlar vergisi oranı uygulanması sonucu bulunan tutar bu satıra yazılacaktır. Yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde kurumlar vergisi oranı %30 olarak dikkate alınacaktır.

69- Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı: 49 no.lu "Zarar" satırında yer alan tutar yazılacaktır.

70- Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı: 29 no.lu "Ticari Bilanço Kârı" satırına dahil edilmek suretiyle konsolide edilen ticari kârın, Türkiye dışında elde edilen kısmı bu satıra yazılacaktır. Ancak, 34, 40 ve 41 no.lu satırlarda yer alan yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ve yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlara ilişkin tutarlar bu satıra dahil edilmeyecektir.

71- 4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsbet Eden Kurumlar Vergisi: Bu tutar beyanname dışında hesaplanmak suretiyle tespit edilecektir. Hesaplama, 4325 sayılı Kanun kapsamında vergi indiriminden yararlanacak kazançlara, kurumlar vergisi oranı (2006 yılı kazançları için %20) uygulanmak suretiyle bulunup bu satıra yazılacaktır.

e-Beyannamenin doldurulmasında ise "4325 sayılı Kanun Kapsamında İndirime Esas Kazanç Tutarı" ve vergi indiriminin hesaplanmasında dikkate alınacak "İşçi Sayısı" bilgileri girildiği takdirde "4325 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İndirimi Uygulanacak Kazanca İsbet Eden Kurumlar Vergisi" ile "İndirilecek Kurumlar Vergisi" program tarafından hesaplanacaktır.

72- İndirim Oranı: Bu satıra, 4325 sayılı Kanun uyarınca çalıştırılan işçi sayısı dikkate alınarak yararlanılabilecek indirim oranı yazılacak ve (YKr) haneleri küsuratları ifade etmek için kullanılacaktır. 11 işçi için (40,50) gibi.

73- İndirilecek Kurumlar Vergisi: Bu satıra, 71 no.lu satırda yer alan tutara 72 no.lu satırda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle hesaplanan indirilebilecek vergi tutarı yazılacaktır.

G) VERGİ BİLDİRİMİ

TABLO-6'da yer alan "Vergi Bildirimi"ne ilişkin açıklamalara satır numaraları itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

74- Kurumlar Vergisi Matrahı: Bu satıra 67 no.lu "Dönem Safi Kurum Kazancı (Matrah)" satırında yer alan tutar yazılacaktır.

75- Hesaplanan Kurumlar Vergisi: Bu satıra 68 no.lu "Hesaplanan Kurumlar Vergisi" satırında yer alan tutar yazılacaktır.

76- 4325 Sayılı Kanun Kapsamında İndirilecek Kurumlar Vergisi: Bu satıra, 73 no.lu "İndirilecek Kurumlar Vergisi" satırında yer alan tutar ile aynı mahiyette olup geçmiş yıllarda indirim konusu yapılamayan kurumlar vergisi toplamı yazılacak, ancak indirim konusu yapılacak kurumlar vergisi, 75 no.lu "Hesaplanan Kurumlar Vergisi" satırındaki tutarı aşamayacaktır. İndirim konusu yapılamayan kısım, 2007 yılı kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden indirilebilecek, ancak 31/12/2007 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde söz konusu vergi indiriminden yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır.

e-Beynamede ise 4325 sayılı Kanun kapsamında önceki yıllardan devreden indirilecek kurumlar vergisinin bulunması halinde bu tutar ilgili satıra yazılacaktır.

77- İndirim Sonrası Kurumlar Vergisi: 75 no.lu "Hesaplanan Kurumlar Vergisi" satırındaki tutardan 76 no.lu satırdaki tutarın çıkarılması sonucu bulunan miktar yazılacaktır.

78- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım: Bu satıra, 70 no.lu "Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısımı" satırına yazılan beyannameye dahil kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerden, "İndirim Sonrası Kurumlar Vergisi" tutarından indirilmesi mümkün olan tutar yazılacaktır. Bu tutar, 70 no.lu satırda yer alan tutara kurumlar vergisi oranının (2006 yılı için %20) uygulanması suretiyle bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar mükellef tarafından ayrıca beyanname dışında (e-Beyanname uygulamasında ilgili satırın doldurulması gerekmektedir) takip edilerek indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan tutarın iadesi mümkün olmadığından, bu satıra yazılan tutar hiçbir surette 77 no.lu satırda yer alan tutardan büyük olamayacaktır.

34, 40 ve 41 no.lu satırlarda yer alan yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ile yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu kazançlara ilişkin ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.

e-Beynamede ise "Ekler"ın içinde yer alan "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler"e ilişkin bölüm doldurulacaktır.

e-Beyanname verenler de dahil olmak üzere mükelleflerin, yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

79- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler: Beynamede gösterilen kazançlardan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkraları ile Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin toplamı yazılacaktır.

Kesinti suretiyle ödenen vergilere ilişkin belgelerin beyannameye eklenmesi gerekmektedir.

e-Beynamede ise "Ekler"ın içinde yer alan "Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste" doldurulacaktır. Vergi kesintisinin kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılmış olması halinde listeye bunların vergi kimlik numarası (999 999 9999) olarak girilecektir.

80- Geçici Vergi: Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi buraya yazılacaktır. Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler itibarıyla tahakkuk ettirilen geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir.

81- Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı: 78, 79 ve 80 no.lu satırlarda yer alan tutarların toplamı yazılacaktır.

82- Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi: 77 no.lu "İndirim Sonrası Kurumlar Vergisi" satırındaki tutardan 81 no.lu "Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı" satırındaki tutarın çıkarılması sonucu bulunan tutar yazılacaktır.

83- İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi: 81 no.lu "Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı" satırındaki tutardan 77 no.lu "İndirim Sonrası Kurumlar Vergisi" satırındaki tutarın çıkarılması sonucu bulunan tutar yazılacaktır. Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan tutarın iadesi mümkün olmadığından, bu satıra yazılan tutar hiçbir surette 79 ve 80 no.lu satırların toplamını aşamayacaktır. Diğer bir ifadeyle, 78 no.lu "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım" satırından kaynaklanan bir tutarın iadesine imkan verilmeyecek şekilde bu satırın doldurulması gerekmektedir.

84- İadesi Gereken Kurumlar Vergisi: 83 no.lu satırdaki tutardan 80 no.lu satırdaki tutarın çıkarılması sonucu bulunan tutar yazılacaktır.

85- İadesi Gereken Geçici Vergi: 83 no.lu satırdaki tutardan 84 no.lu satırdaki tutarın çıkarılması sonucu bulunan tutar yazılacaktır.

Bu sirküler, kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulmasına yönelik açıklamalara ilişkin olup, beyannamenin istisna ve indirimler, geçmiş yıl zararları ile mahsup edilecek vergiler bölümünde yer alacak tutarların hesaplanmasında 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

H) MALİ BİLGİLER

TABLO-7'de kurumların "Mali Bilgileri"ne ilişkin bilgiler yer almakta olup düzenlenecek kurumlar vergisi beyannamesinde (e-Beyanname dahil) performans verilerine ilişkin bu bölümün mükellefler tarafından doldurulması gerekmektedir.

e-Beyanname, "Mali Bilgiler" bölümü bilanço hesabı ile işletme hesabına göre defter tutanlar için ayrı ayrı doldurulacak şekilde hazırlanmış bulunmaktadır.

"Mali Bilgiler" bölümünün doldurulmasında e-Beyanname ekinde yer alan cari vergilendirme dönemine ilişkin tip bilanço ve gelir tabloları esas alınacaktır.

Tekdüzen Hesap Planına Göre Mali Bilgiler Bölümünün Doldurulması

86- Aktif Toplamı: Bilançonun "Aktif (Varlıklar) Toplamı" yazılacaktır.

87- Ödenmiş Sermaye: Bilançonun "V-Özkaynaklar" bölümünde yer alan sermayenin ödenmiş kısmına ait tutar yazılacaktır. Varsa "Ödenmemiş Sermaye" veya "Sermaye Taahhütleri", "Sermaye" tutarından mahsup edilecektir.

88- Maddi Duran Varlıklar: Bilançonun "II-Duran Varlıklar" bölümünde yer alan "D-Maddi Duran Varlıklar" kalemine ait tutar yazılacaktır.

89- Mali Duran Varlıklar: Bilançonun "II-Duran Varlıklar" bölümünde yer alan "C-Mali Duran Varlıklar" kalemine ait tutar yazılacaktır.

90- Stoklar: Bilançonun "I-Dönen Varlıklar" bölümünde yer alan "E-Stoklar" kalemine ait tutar yazılacaktır.

91- Toplam Kısa Vadeli Alacaklar: Bilançonun "I-Dönen Varlıklar" bölümünde yer alan "C-Ticari Alacaklar" ile "D-Diğer Alacaklar" kalemlerine ait toplam tutar yazılacaktır.

92- Yabancı Para Üzerinden Kısa Vadeli Alacaklar: 91 no.lu satıra yazılan tutar içinde yer alan döviz üzerinden kısa vadeli alacaklar bu satıra yazılacaktır.

93- Toplam Kısa Vadeli Borçlar: Bilançonun "III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümüne ait toplam tutar yazılacaktır.

94- Yabancı Para Üzerinden Kısa Vadeli Borçlar: 93 no.lu satıra yazılan tutar içinde yer alan döviz üzerinden kısa vadeli borçlar bu satıra yazılacaktır.

95- Toplam Uzun Vadeli Alacaklar: Bilançonun "II-Duran Varlıklar" bölümünde yer alan "A-Ticari Alacaklar" ile "B-Diğer Alacaklar" kalemlerine ait toplam tutar yazılacaktır.

96- Yabancı Para Üzerinden Uzun Vadeli Alacaklar: 95 no.lu satıra yazılan tutar içinde yer alan döviz üzerinden uzun vadeli alacaklar bu satıra yazılacaktır.

97- Toplam Uzun Vadeli Borçlar: Bilançonun "IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümüne ait toplam tutar yazılacaktır.

98- Yabancı Para Üzerinden Uzun Vadeli Borçlar: 97 no.lu satıra yazılan tutar içinde yer alan döviz üzerinden uzun vadeli borçlar bu satıra yazılacaktır.

99- Net Satışlar: Gelir Tablosunun "C-Net Satışlar" bölümüne ait tutar yazılacaktır.

100- Satışların Maliyeti: Gelir Tablosunun "D-Satışların Maliyeti" bölümüne ait tutar yazılacaktır.

101- Faaliyet Giderleri: Gelir Tablosunun "E-Faaliyet Giderleri" bölümüne ait tutar yazılacaktır.

102- Finansman Giderleri: Dönem sonu işlemleri sırasında, satışların maliyeti veya faaliyet giderlerine intikal ettirilmiş olan finansman giderleri dönem sonu muhasebe kayıtlarından hareketle belirlenip bu satıra yazılacaktır.

103- Amortisman Giderleri: Dönem sonu işlemleri sırasında, satışların maliyeti veya faaliyet giderlerine intikal ettirilmiş olan amortisman giderleri dönem sonu muhasebe kayıtlarından hareketle belirlenip bu satıra yazılacaktır.

104- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar: Gelir Tablosunun "G-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" bölümüne ait tutar yazılacaktır.

105- Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi: Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden mükellefler tarafından kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan, anılan Kanunun mülga 19 uncu maddesi kapsamında gelecek yıla devreden yatırım indirimi tutarları bu satıra yazılacaktır.

106- Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 inci Maddesine Göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi: Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden mükellefler tarafından kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan ve anılan Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında gelecek yıla devreden yatırım indirimi tutarları bu satıra yazılacaktır.

107- Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi: Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden mükellefler tarafından kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan ve gelecek yıla devreden toplam yatırım indirimi tutarları bu satıra yazılacaktır.

108- Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler tarafından kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan ve gelecek yıla devreden Ar-Ge indirimi tutarı bu satıra yazılacaktır.

I) DAMGA VERGİSİ

TABLO-8'de, "Damga Vergisi"ne ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Beyanname ve ekinde verilen damga vergisine tabi kağıt sayısı ile beyannamedeki matbu tutarların çarpılması suretiyle bulunan tutarların toplamı 113 no.lu satıra yazılacaktır.

e-Beyannamede ise damga vergisi otomatik olarak hesaplanacaktır.

İ) BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

TABLO-9'da, "Beyannameyi İmzalayan SM veya SMMM'nin Kimlik Bilgileri" yer almaktadır.

Beyannameyi imzalayan meslek mensubunun kimlik bilgileri ilgili satırlara yazılacak, kaşe ve imza için ayrılan bölümler kaşelenip imzalanacaktır.

J) BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

TABLO-10'da, "Beyanname ve Eklerini Tasdik Eden YMM'nin Kimlik Bilgileri" yer almaktadır.

Beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'nin kimlik bilgileri ilgili satırlara yazılacak, mühür ve imza için ayrılan bölümler mühürlenip imzalanacaktır.

K) BEYANNAMEYE EKLENEN BİLDİRİM VE BELGELER

TABLO-11'de, "Beyannameye Eklenen Bildirim ve Belgeler"e ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu bölümde yer alan bildirim ve belgelerden beyanname ekinde verilenlerin sayısı ilgili satırlara yazılacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca ek mali tabloları düzenlemek zorunda olanlar "Kâr Dağıtım Tablosu"nu da doldurarak beyannameye ekleyeceklerdir. 2006 yılı aktif toplamı 7.415.800.- YTL veya net satışları toplamı 16.479.500.- YTL'yi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin "Kâr Dağıtım Tablosu"nu beyannamelerine eklemeleri zorunludur.

Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların, bu ortaklarının adları, unvanları ve ikametgah adreslerine ait bir listeyi beyannameye eklemeleri gerekmektedir.

Ayrıca, beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle, düzenlenen liste ve diğer ekler ile "Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim" de beyannameye eklenecektir.

e-Beyannameye ise "Ekler" in içinde yer alan söz konusu bölümler doldurulacaktır.

126 no.lu satıra beyannamenin hangi sıfatla verildiği işaretlenecek, tarih yazılmak suretiyle ilgili bölüm imzalanacaktır.

Duyurulur.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Eylül/2006, Ankara, (Föy Volant).
- AKDAĞ, Bülent; YİĞİTBAŞI Ali; Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, TÜRMOB Sirküler Rapor, 2002-7.
- AKTAŞ, Mehmet; Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.
- ÇAĞAN Nami, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul/1982.
- DUMAN, Aysel; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri, TÜRMOB Yayınları-340, Sayı:2008-7, Ankara, Temmuz 2008.
- DÜNDAR, Mustafa; İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi, TÜRMOB, Sirküler Rapor, Sayı:2006-6, Haziran 2006.
- EKMEKÇİ Ersin Başar, “Zararlı Vergi Rekabeti”, Yayınlanmamış Yeterlilik Etüd Raporu, Ankara/2004.
- İbrahim Nihat BAYAR, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Anlaşması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül/2006.
- KAPUSUZUĞLU, Tuncay; Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, 2003.
- KARTALOĞLU, Emre; Açıklamalı ve Örnekli Yeni Teşvik Sistemi Rehberi, İSMMMO Yayınları, Yayın No:129. 2009.
- KAVAK Ahmet; “ Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos/2005.
- KIZILOT, Şükrü; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları.
- KIZILOT, Şükrü; Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.
- KOYUNCU, Mesut; Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması.
- KÜÇÜK, Muzaffer; 2003 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2004, Sayı:136.
- MAÇ, Mehmet; Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı.

- **ÖZ Semih, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara/Mart-2005.**
- **ÖZBALCI Yılmaz; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 1999.**
- **ÖZBALCI, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ağustos 2004.**
- **ÖZBALCI, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997.**
- **ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Kurumlar Vergisi Rehberi, 2. Baskı.**
- **SABUNCU, Faruk; KESKİN, Filiz; “Gerçek Kişilerde Para ve Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”, Beta Yayınları, İstanbul 2005.**
- **SARAÇ Özgür; “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Türkiye Değerlendirmesi”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-Ağustos/2006.**
- **SARISOY, Taner; 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ve Kooperatiflerin Vergilendirilmesi, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul 1998.**
- **TEKİN Cem - KARTALOĞLU Emre, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006.**
- **TEKİN Cem, “Yeni K.V.K. Uyarınca Tevkifat Uygulaması”, Türmob Sirküler Rapor, Sayı: 2006-9, Eylül/2006.**
- **TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara 2006.**
- **TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul 2005.**
- **TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.**
- **TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.**
- **TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri, İSMMMO Yayınları, Yayın No:96, Aralık 2007.**
- **ULUSOY Metin, “ Son değişiklikler Çerçevesinde Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim-2004.**

- VURAL, İrfan; Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Vergilendirilmesi, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul 2003.

- VURAL, İrfan; Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ocak 2009.

- YILDIZ, A. Murat; KELEÇİOĞLU, M. Aykut; VURAL, İrfan; Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006.

- YILDIZ, A. Murat; TEKİN, Cem; Kurumlar Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2004 Özel Eki.

MAKALELER

- AK Ahmet, “Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gerekçeler ve Madde Gerekçelerinin Hukuki Açından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 272, Nisan/2004.
- AKIL, Mustafa; BOR, Çetin; İstisnalar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:215, Ağustos 2006.
- AKIN, Emrah; Sportif Faaliyetlere Sponsor Olunması ve Sponsorluğun Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2006, Sayı:161.
- ALTINDAĞ, MEHMET; Hediye Çeklerinin Gider Kaydedilmesi ve KDV Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, Sayı 133.
- AYDIN Gültekin, “Kısmi Bölünme”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 303, Kasım 2006.
- CENK, Ramazan; Yurtiçi ve Yurtdışı Harcırahların; İstisna Edilmesi Gider ve Muhasebeleştirilmesi II, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2003.
- ÇETİNKAYA, Fikret; "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Mali Hükümleri", Vergi Sorunları Dergisi Sayı:142.
- DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinin anlamsızlığı”, Dünya Gazetesi, 16.11.2006.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Vergi”, Dünya Gazetesi, 12.06.2006.
- DOĞRUSÖZ, Bumin; “Serbest Bölgelerin Faiz Gelirlerinde Son Durum”, Referans Gazetesi, 22.03.2007.
- ERDEM, Tahir; Borç İlişkisindeki Değişikliklerin Örtülü Sermaye Uygulmasına Etkileri, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi.
- FAHRAN, Ferhat; Kur Farklarının Faiz Sayılıp Sayılmayacağı Tartışmasına, Yeni Kurumlar Vergisi Yasası'ndaki Değişikliğin Etkisi ve Bir Danıştay Kararı, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2006, Sayı:168.
- GÖKMEN, Selahattin; KOBİ Birleşmelerine Sağlanan Vergi Teşviği Uygulaması Ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:245, Kasım 2009.
- GÜL Emre; “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesinde Karşılaşılabilecek Bir Problem”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Ağustos/2006, Sayı: 220.
- GÜLER, İbrahim; Ortaklardan Alacaklar Hesabı ve Örtülü Kazanç İlişkisi, e – yaklaşım dergisi, Eylül 2004, Sayı 14.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:205, Eylül 1998.

- **KARTALOĞLU Emre; 5520 sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi Ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007 Sayı:221.**
- **KARTALOĞLU, Emre; 5520 Sayılı Yeni K.V.K. İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Tahvil İhracı Suretiyle Örtülü Sermaye Kullanımı Mümkün Müdür?, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:227, Mart 2007.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Bir Kurumlar Vergisi Mükellefi Olsaydım, 5520 Sayılı K.V.K.'nın Yürürlük Tarihine Bakarak Neleri Yapardım, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2006, Sayı:223.**
- **KARTALOĞLU, Emre; KDV İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılabilceği Yönündeki Açıklama Sonrasında Verilen Sipariş Avanslarında Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Tartışması, Maliye Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:419.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinin Yarattığı Paradoks, Vergi Sorunlar Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Müessesesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Önlenen Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Sayı:216.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Eylül 2007, Sayı:233.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2006.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Taşınmazların, İştirak Hisselerinin ve Rüçhan Haklarının Bankalara veya TMSF'ye Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin Yeni K.V.K.'da İki Ayrı İstisna Düzenlemesi Mevcuttur, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Nisan 2007, Sayı:228.**
- **KARTALOĞLU, Emre; Transfer Fiyatlandırması Konusunda Maliye Bakanlığı'nın Yetkisi, Dünya Gazetesi, 26.11.2007.**
- **KAVAK, Ahmet; 2006 Yılı Kurum Kazançlarına Uygulanacak, Örtülü Kazanç Dağıtımını Adı Altında Bir Düzenlemenin Varlığından Bahsetmek Mümkün Olabilir Mi? Yeni Düzenlemedeki İstisna ve Muafiyet Uygulamalarında Hangi Tarih Esas Alınmalıdır?, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:224, Aralık 2006.**
- **MAÇ, Mehmet; JAMALİ, Tarık; Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:301, Aralık 2006.**
- **MERCAN, Eray; İşletmeden Çekilen Değerlerin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Değerlendirilmesinin Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 102.**

- **ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırması ve KDV, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, Sayı:189.**
- **ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu, Yaklaşım Dergisi, Sayı:187, Temmuz, 2008.**
- **ÖCAL, Erdoğan; Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı, Yaklaşım Dergisi, Sayı:188, Ağustos 2008.**
- **ÖZTÜRK Bünyamin, “Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımı ve Vergilendirme”, Mali Pusula Dergisi, Mayıs/2006 Özel Ek.**
- **PEHLİVAN, Yafes; KARTALOĞLU Emre; Vadesi Gelecek Yıllara Sarkan Kredilerin Faizlerinin Kıst Döneme İsbet Eden Kısımlarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı, Mükellefin Dergisi, Haziran 2003.**
- **TANIŞ, Nalan; Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farkı ve Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Örtülü Kazancın “Kar Payı” Olarak Değerlendirilmesinin Devlet Açısından Vergi Kaybına Neden Olacak Sonuçları, Yaklaşım Dergisi, Sayı:168, Aralık 2006.**
- **TEKİN Cem, “2006 Yılından İtibaren Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması”, Mali Pusula, Ekim/2006, Sayı: 22.**
- **TEKİN Cem, “5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2009, Sayı: 62.**
- **TEKİN Cem, “5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtdışında Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması” Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Şubat/2009, Sayı: 250.**
- **TEKİN Cem, “G.V.K.’nın Geçici 67. Maddesi Uyarınca Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratlarda İhtiyari Beyan”, Mali Pusula Dergisi, Kasım/2006.**
- **TEKİN Cem, “Kurumların Bir Kısım Menkul Kıymet Gelirlerinde Kurumlar Vergisi Oranı %20 Değil, %30’dur”, Mali Pusula Dergisi, Aralık/2006.**
- **TEKİN Cem, “Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2004, Sayı:12.**
- **TEKİN Cem, “Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Tevkif Suretiyle Ödedikleri Vergilerin Mahsup ve İadesinde Sorun”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül/2006, Sayı: 216.**
- **TEKİN Cem, “Yatırım İndirimi Üzerinden Tevkifat Yapılacak Durumlar ve Ödeme Zamanı”, Lebib Yalkın, Temmuz 2004, Sayı: 7.**
- **TEKİN Cem, Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Yıllara Sari İnşaat İşleri Hakedişleri Üzerinden 5520 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak Tevkifatta Sorun”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül/2006, Sayı: 33.**

- TEKİN, Cem; “Kooperatiflerde Risturn İstisnası Uygulaması”, Mükellefin Dergisi, Sayı:130.

- TEKİN, Cem; Kurumların 2006 ve 2007 Yıllarında Elde Ettikleri İştirak Hissesi Satış Kazançlarının Tamamı İstisnadır, Vergi Sorunlar Dergisi, Aralık 2006, Sayı:219.

- TEKİN, Cem; Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancına İlişkin Olarak İki Ayrı İstisna Düzenlemesi Mevcuttur, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007, Sayı:220.

-TEKİN Cem “4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Uyarınca Dar Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı”, Yaklaşım, Eylül 2003, Sayı: 129.

- VURAL, İrfan; Kaydi Envanter – Fiili Envanter Farkları, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2003, Sayı:187.

- YILDIRIM, Ali Haydar; KOLOTOĞLU, Olcay; Örtülü Sermaye, Vergi Sorunları Dergisi Ağustos 2006. Sayı:215.