

### 3. Kurumlar vergisi

#### 3.1 Konu

Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

#### 3.2. Mükellef

Vergi uygulaması bakımından kurum deyimi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan tüzel kişileri ifade etmektedir. Aynı Kanun'un 2. maddesinde de, vergiye tabi kılınan kurumların özellikleri açıklanmıştır.

Buna göre,

##### a. Sermaye şirketleri,

- Anonim şirketler,
- Limited şirketler,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
- Yukarıda yer alan şirketlerle aynı mahiyetteki yabancı kurumlar,
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar,
- Yukarıda yer alan fonlara benzer yabancı fonlar,

##### b. Kooperatifler,

##### c. İktisadi kamu kuruluşları,

##### d. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

##### e. Sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler,

##### f. Vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini talep eden işletmelerin ortaklıkları,

elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.

#### 3.3 Kurum kazancı

Kurumlar vergisi, yukarıda sıralanan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.



### 3.4 Muaflıklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellefi olarak sayıldıkları halde, bazı kurumlar, çeşitli sebeplerle, verginin kapsamı dışında tutulmuşlardır. Kanun'un 4. maddesinde sayılan bu kurumlar (Darphane ve Damga Matbaası, kamu idare ve müesseseleri tarafından insan ve hayvan sağlığını korumak amacıyla işletilen müesseseler, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları vb.) genellikle, kamu kurumları ile eğitim, sağlık, kültür gibi temel kamu hizmetleri alanında faaliyet gösteren kurumlardır.

### 3.5 İstisnalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumların elde ettikleri bazı kazançların, çeşitli şartlarla, vergiden istisna edildikleri hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un 5. maddesinde sayılan bu tür kazançların varlığı halinde, bu kazançlar, kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılacaktır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar, 5. maddede sayılmıştır. Söz konusu istisna kazançları şunlardır.

#### a. Kurumların;

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen emtiaz kazançları (Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç).
- Tam mükellefiyete tabi bir kurumun kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları.

#### b. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerden elde edilen ve aşağıdaki şartları taşıyan emtiaz kazançları,

- Yurtdışı emtiazin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olunması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla emtiaz payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüşhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı emtiazin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen emtiaz payları için sahip olunan eski emtiaz paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
- Yurtdışı emtiaz kazancının, kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil emtiaz edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurtdışı emtiazin faaliyetinin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü taşıması,
- Yurtdışı emtiaz kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

#### c. Kurumların yurtdışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları.



- Kazancın faaliyette bulunulan ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü ta iması,
  - Faaliyetin finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, kazancın do du u ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü ta iması,
  - Kazancın, elde edildi i hesap dönemine ili kin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi
- d. Uluslararası holding irketler tarafından yurtdı ı i tirak hisselerinin elden çıkarılmasından do an kazançlar a a ıdaki artların varlı ı halinde kurumlar vergisinden istisnadır.
- tiraki elinde tutan tam mükellef kurumun anonim irket statüsünde olması,
  - Tam mükellef kurumun, nakit varlıklar dı ındaki aktif toplamının en az %75'inin Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited irket niteli indeki irketlerin i tirak hisselerinden olu ması,
  - Her bir yabancı irketin sermayesine en az % 10 oranında i tirak edilmi olması,
  - Kazancın elde edildi i tarih itibariyle asgari i tirak oranı ve i tirak - aktif toplam oranı artlarının en az bir yıl süre ile sa lanmı olması,
  - Satılan yurtdı ı i tirak hisselerinin en az iki tam yıl süre ile aktifte bulunmu olması.

#### Örnek:

Türkiye'de tam mükellef olan (A) A. 'nin aktifinde yer alan kıymetler a a ıda yer almaktadır. irket, anonim irket niteli inde olan ve yurtdı ında faaliyette bulunan a a ıdaki i tiraklere sahiptir. 15.05.2010 tarihi itibariyle söz konusu i tiraklerin satılması planlanmaktadır. Bu satı ın gerçekleşirilmesi halinde hangi i tirak hissesinin satı ından sa lanan kazanç istisna olacaktır?

	Tutar (TL)	Alım Tarihi	tirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirba lar	80.000		
Yurtdı ı tirak (B)	50.000	12.09.2008	% 20
<b>Yurtdı ı tirak (C)</b>	<b>370.000</b>	<b>12.03.2007</b>	<b>% 30</b>
<b>Yurtdı ı tirak (D)</b>	<b>260.000</b>	<b>12.03.2007</b>	<b>% 20</b>
Yurtdı ı tirak (E)	40.000	24.02.2007	% 5
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>1.000.000</b>		

- Nakit varlıklar dı ındaki aktif toplamı (1.000.000 – 200.000) 800.000
- En az 1 yıldır elde tutulan ve sermayesine % 10'dan fazla i tirak edilmi olan yurtdı ı i tirakler ( tirak C, D) 630.000



- Bu i tiraklerin nakit varlıklar dı ndaki aktif toplamına oranı  $(630.000 / 800.000 * 100)$  % 78,75

(A) A. . aktifinde yer alan yurtdı ı i tirak hisselerinin satı ının planlandı ı 15.05.2010 tarihi itibariyle, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dı ndaki aktif toplamının % 78,75'i ile yurtdı nda kurulu anonim irket niteli indeki irketlerin her birinin en az % 10'una i tirak etmi olmakla % 10 ve % 75'lik artları sa lamı olmaktadır.

Buna göre 15.05.2010 tarihinde söz konusu i tirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

- Yurtdı ı tirak (B) iki yıldan daha az bir süredir elde tutuldu undan satılması durumunda sa lanan kazanç istisnadan yararlanamayacaktır.
- ki yıldan daha fazla süreyle elde tutulan tirak (C) ve (D)'nin satı ından sa lanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak de erlendirilebilecektir.
- (A) A. .'nin Yurtdı ı tirak (E)'nin sermayesine i tirak oranı % 10'un altında olmasına ra men, her birinin sermayesine en az % 10 oranında ortak oldu u (C) ve (D)'deki i tirak tutarının, nakit varlıklar dı ndaki aktif toplamının % 75'inden fazla olması dolayısıyla, tirak (E)'nin satı kazancı da istisnadan yararlanabilecektir.

e. Emisyon primi: Anonim irketlerin kurulu larında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari de eri a an kısmı emisyon primi olarak tanımlanmaktadır.

f. Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy i letmecili inden do an kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda i lem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy i letmecili inden do an kazançları,
- Giri im sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları,

g. Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan ta ınmazlar ve i tirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satı ından do an kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satı ın yapıldı ı dönemde uygulanır ve satı kazancının istisnadan yararlanan kısmı satı ın yapıldı ı yılı izleyen be inci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satı bedelinin, satı ın yapıldı ı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi arttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satı bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa u ramı sayılır.

stisna edilen kazançtan be yıl içinde sermayeye ilave dı nda herhangi bir e kilde ba ka bir hesaba nakledilen veya i letmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze



aktarılan kısım için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa u ramı sayılır. Aynı süre içinde i letmenin tasfiyesi (bu Kanun'a göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

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

Devir veya bölünme suretiyle devralınan ta ınmazlar, i tirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satı ında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya ta ınmaz ticareti ve kiralanmasıyla u ra an kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları de erlerin satı ından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dı ındadır.

#### Örnek:

Ticari mal alım satımı i i ile i tugal eden (B) A. . bu faaliyetinden 2010 yılında 3.000.000 TL kar elde etmi tir. Mükellef kurum ayrıca 2010 yılında sattı ı arsasından 900.000 TL kar elde etmi tir. 15.04.2010 tarihinde 2.700.000 TL'ye üçüncü bir ki iye satı ı yapılan arsa 05.01.2008 tarihinde 1.800.000 TL'ye satın alınmı tir. Elde etti i kazancı gelir olarak kayıtlara almı ve ubat/2011'de % 75'lik kısmını özel fonlar hesabına aktarmı tir.

Buna göre mükellef kurumun ticari bilanço karı, kurumlar vergisi matrahı ve hesaplanan kurumlar vergisi a a ıdaki ekilde olacaktır.

Ticari bilanço karı	3.900.000 TL
Mal alım satımı i inden kar	3.000.000
Gayrimenkul satı ından kar	900.000
Gayrimenkul satı ı kazancı istisnası (KVK 5/1-e) (-)	675.000 TL
(900.000 x % 75)	
Kurumlar vergisi matrahı	3.225.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi (% 20)	645.000 TL

h. Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmı veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları ta ınmazlar, i tirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara kar ılıklı bankalara veya bu Fona devrinden sa lanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu ekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satı ından do an kazançların %75'lik kısmı.

i. Yurtdı ında yapılan in aat, onarma, montaj i leri ile teknik hizmetlerden sa lanarak, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.



j. 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 (istisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar).

k. Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar,

l. 31.12.2009 tarihine kadar KVK geçici 5. madde kapsamında gerçekleştirilen KOB birleşmelerinde, birleşmelerinden doğan kazançlar. (Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar "3.10.3 KOB'lerin birleşmelerindeki istisna ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması" bölümünde yer almaktadır.)

### 3.6 Kontrol edilen yabancı kurum kazançları

"Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" kavramı, ilk kez, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi ile vergi sistemimize girmiştir. Bazı ülkelerin diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek için vergi erteleme olanağı getiren ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalarından korunmayı öngören bu düzenleme ile yatırımlarını yurtdışında düşük vergi oranlı ülkelere iştirakler vasıtasıyla yönlendiren mükelleflerin belli artlar dâhilinde buradan elde ettikleri gelirlerinin Türkiye'ye aktarılması beklenilmeksizin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

#### 3.6.1 Artları

##### 3.6.1.1 Asgari % 50 iştirak oranı

Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere, diğer artların yanında, tam mükellef kurumların söz konusu yabancı ülkedeki kurumlara % 50 veya üzerinde bir oranda iştirak etmesi durumunda, bahis konusu yabancı kurum üzerinde kontrol unsurunun varlığı kabul edilmektedir. İştirak eklinin doğrudan ya da dolaylı şekilde olmasının veya söz konusu yabancı kuruma mükelleflerin ayrı ayrı ya da birlikte iştirak etmelerinin toplam iştirak oranı tespitinde önemi bulunmamaktadır. Söz konusu arta ilişkin özellikler arz eden hususlar şunlardır.

a. İştirak oranının %50'yi geçip geçmediğinin belirlenmesinde tam mükellef kurumların yanı sıra varsa tam mükellef gerçek kişilerin iştirak payları da dikkate alınmalıdır.

b. Dolaylı iştirak ilgisinin bir kaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilgisinin dikkate alınması gerekmektedir.

c. Kontrol unsurunun olup olmadığının tespitinde yıl içerisinde herhangi bir tarihte en yüksek iştirak oranı dikkate alınacaktır. Yıl içerisinde gerçekleştirilen en yüksek oran % 50'den fazla ise, yıl sonundaki iştirak oranı % 50'nin altında olsa bile kontrol unsurunun varlığı kabul edilecektir.

##### 3.6.1.2 Pasif nitelikli gelir

Yurtdışı kurumun gayrisafi hasılatının % 25 veya daha fazlasının;

a. Faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satışı geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması veya



b. Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte bu faaliyetlerin yürütülmesi ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı bulunmamasıdır.

Kontrol edilen yabancı kurumların i tirak etti i di er alt kurumların elde etmi oldukları kazançların "pasif" ya da "aktif" karakterli olmasının uygulama açısından bir etkisi bulunmamaktadır.

### 3.6.1.3 Kontrol edilen yabancı kurumun vergi yükünün % 10'dan daha az olması

Esas itibariyle vergi yükünün hesaplanması a a ıdaki ekilde olacaktır.

TVY = Toplam vergi yükü,

TV = Gelir üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler,

DKK = Da ıtılabilir kurum kazancı

Bu durumda;

TV

TVY = -----

DKK + TV

olarak hesaplanacaktır.

Da ıtılabilir kazanç ifadesinden, yurt dı ı i tirakin ticari bilanço karından, tahakkuk eden vergilerin dü ülmesi suretiyle bulunacak tutar anla ılması gerekmektedir. Söz konusu art ile ilgili dikkat çekici hususlar öyle sıralanabilir.

a. Vergi yükü hesabında, kontrol edilen yabancı kurumun kendi ülkesinde ödemi oldu u vergiler dikkate alınacak olup, kendi ülkesi dı ından elde etti i kazançlar üzerinden ödenen vergiler ise hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

b. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmi yıl ticari zararı mevcut ise da ıtılabilir kurum kazancının tespitinde söz konusu zararların indirilmesi gerekmektedir. Ancak istisna kazançlar da ıtılabilir kurum kazancının bir unsuru olarak dikkate alınacaktır.

c. Kontrol edilen yabancı kurumun da ıtılabilir kurum kazancının ilgili yılda sermayeye ilave edilmesi vergilemeye engel te kil etmeyecektir.

### 3.6.1.4 tirakin yıllık gayrisafi hasılatının 100.000 TL kar ılı ı yabancı parayı geçmesi

Söz konusu 100.000 TL kar ılı ı yabancı paranın hesaplanması ile ilgili Kanun gerekçesinde yapılan açıklamaya göre; yurt dı ı i tirakin kazancının, Türkiye'deki irketin hesaplarına dahil edilmesi sırasında, i tirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alı kuru dikkate alınarak TL'ye çevrilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen artların bir arada gerçekleşmesi durumunda, yurt dı ı i tirakin karı, Türkiye'de bu yabancı kurumun hisselerini elinde tutan kuruma da ıtılmasa dahi, Türkiye'deki irketin vergi

7



matrahına eklenmek suretiyle vergilenmesi gerekmektedir.

### 3.6.2 Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamaya etkisi

Kontrol edilen yabancı kurum olarak Türkiye'de vergileme yapıldıktan sonra, bu kurum tarafından Türkiye'ye kar dağıtımı yapılması durumunda anlaşmalarda yer alan hükümler uygulanabilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurumun mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre kar payının Türkiye'de istisna olması durumunda, daha önce ödenen vergilerin dağıtılan kar payına isabet eden kısmı iade edilecektir.

Söz konusu anlaşmaya göre, kar payının Türkiye'de istisna olmaması durumunda ise daha önce ödenen vergiler 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde belirtilen oranlara göre ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir.

### 3.7 Örtülü sermaye

Vergi uygulamaları bakımından, şirketlerin ortaklarından yaptıkları borçlanmalardan belli koşulları taşıyanlar örtülü sermaye sayılmakta ve bunlar için ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farkı gibi giderler kurum kazancının tespiti sırasında indirilememektedir. Bu düzenlemenin altında kurumun ilgili 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 kar dağılımında faiz ödenmesi ve bu yolla kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmeksizin kuruma çıkarılmasının önlenmesi yatmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi ile örtülü sermaye müessesesi eski Kanun'un 16. maddesinde yer alan eklerinden çok farklı ve ayrıntılı olarak, uluslararası uygulamalar ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilgili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Kurumun ortakları açısından belirlenen herhangi bir asgari ortaklık payı bulunmamaktadır. Buna göre ortaklık payı ne olursa olsun, bir kurumun kendi ortağından yaptığı borçlanmaların, kural olarak örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu kuralın tek istisnası, hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (MKB) işlem gören kurumlar açısından söz konusudur. Buna göre hisseleri MKB'de işlem gören kurumların ortağı kabul edilebilmek için, edinilen hisse senetlerinin bu kurumun en az % 10'luk sermaye payını oluşturması gerekmektedir.

Örtülü sermaye uygulamasında ilgili kişi ise; ortağı doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurum ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağı veya ortakla ilgili kişi bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum eklinde tanımlanmıştır.

Örtülü sermaye uygulamasında sadece ilgili kişilere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilgili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınmaktadır.





Borç tutarı belirtilen oranları a mazsa örtülü sermaye sayılmamaktadır. A ması durumunda ise a an süre zarfında ve a tı ı tutarla sınırlı olmak üzere örtülü sermaye sayılmaktadır.

Piyasa ko ulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları dı nda kalan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar da örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmaktadır.

Yeni düzenleme ile birlikte, borcun i letmede devamlı veya uzun süreli kullanım artı kaldırılmış tır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin 3 katını a an kısmı örtülü sermaye kabul edilmi tir. Bu anlamda, bir gün kullanılan borç bile di er artların da varlı ı halinde örtülü sermaye sayılabilmektedir.

Örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereken özsermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmi hesap dönemi ba ındaki özkaynaklarının toplamıdır. Ba ka bir ifade ile Vergi Usul Kanunu'nun de erleme hükümlerine uygun olarak tespit edilmi özsermayenin dikkate alınması gerekmektedir. Hesap dönemi içerisinde özsermaye tutarında meydana gelen artı veya azalı ların hesaplama etkisi bulunmamaktadır. Söz konusu de i iklikler ancak takip eden hesap dönemi içerisinde yapılacak hesaplamalarda dikkate alınır. Yeni kurulan irketlerde dönem ba ı özsermaye tutarı olarak ise kurulu sermayesinin dikkate alınması gerekmektedir.

A a ıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.

- Ortakların veya ortaklarla ili kili ki ilerinin sa ladı ı gayrinakdi teminatlar kar ılı nda üçüncü ki ilerden yapılan borçlanmalar,
- Kurumun i tiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ili kili ki ilerinin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı artlarla kısmen veya tamamen kullandırdı ı borçlanmalar,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında finansal kiralama irketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme leri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring irketleri ile ipotek finansman kurulu larının, bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ili kili ki i sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye uygulamasının sonuçları unlardır:

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin de er kazanması sonucu olu an kur farkı gelirlerinin bulunması durumunda, söz konusu gelirler de vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.
- Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, örtülü sermaye artlarının gerçekte ti i hesap döneminin son günü itibariyle da ıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme i lemleri ise örtülü sermayeye ili kin kur farklarını da kapsayacak ekilde gerçekte tirilir.

Örtülü sermayenin olu tu u kurumda düzeltme i lemi, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan finansman giderleri, giderler arasından çıkartılarak da ıtılmış kar payı sayılmak suretiyle yapılır.



Buna göre borcu kullandıran kişinin mükellefiyet statüsüne göre temettü stopajı yapılır.

Borcu veren nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise;

- Borcu veren bir tam mükellef kurum ise, elde edilen finansman gelirlerinin iştirak kazancı sayılması ve iştirak kazancı istisnasının uygulanması,
- Borcu veren gerçek kişi ise elde edilen finansman gelirlerinin kar payı olarak kabul edilmesi ve faiz geliri vergilemesi ile kar payı vergilemesi arasında farklılık bulunması durumunda kar payı vergilemesi düzenlemelerinin dikkate alınması

eklinde gerçekte yapılır.

### 3.8 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlükte olan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesi hükmü uyarınca, kurumlar, ilgilileri ile 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 sayılmaktadır. 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 değerlendirilmektedir.

Söz konusu kanun maddesinde yer verilen temel tanım ve kavramlar ile uygulamaya ilişkin esaslar aşağıda sıralanan Tebliğ ve Bakanlar Kurulu Kararları ile düzenlenmiştir.

- 06.12.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12888 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı
- 13.04.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12888 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklik yapılmasına ilişkin 2008/13490 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı
- 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği
- 22.04.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği

Transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeler ile birlikte mevzuatımızda yer bulan bazı temel kavramlara ve bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

#### 3.8.1 İlgililer

İlgililer; 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 bulunduruğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Bir kurum açısından ilgililer;

- Kurumların kendi ortaklarını,



- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurulduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eylemlerini,
- Ortakların veya eylemlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. 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 kurumları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve işletme ortaklıklarını kapsamaktadır.

Öte yandan, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayamadığı ve bilgi de işimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işletmeler, ilikili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından henüz ilan edilmiş bir ülke ya da bölge bulunmamaktadır.

### 3.8.2 Emsallere uygunluk ilkesi

Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin temeli, ilikili kişilerin birbirleriyle olan ticari işletmelerinde uyguladıkları fiyatların emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda emsallere uygunluk ilkesi, ilikili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilikin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması şeklinde tanımlanmıştır. Yayımlanan Tebliğler ile açıklamalar genişletilmiş ve emsallere uygunluk ilkesi, ilikili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilikili bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında elde olması biçiminde açıklanmıştır.

Biraz basitleştirmek gerekirse, emsallere uygun fiyatı, işletmenin gerçekleştirdiği andaki koşullar altında oluşan piyasa ya da pazar fiyatı olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır.

Emsallere uygunluğun değerlendirilmesi ya da bir işletmenin fiyatının emsallere uygun olup olmadığının test edilmesi genellikle ilikili kişilerle yapılan işletmelerin fiyatlarının ve koşullarının, bağımsız kişiler arasında gerçekleştirilen işletmeler ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır.

### 3.8.3 Kar karşılaştırılabilirlik analizi

Kar karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilikili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işletmelerindeki koşullarla, aralarında ilikili bulunmayan kişiler arasında gerçekleştirilen benzer



nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılanmasıyla dayanmaktadır.

Bu karşılamalar neticesinde güvenilir sonuçlar elde edilmesi; karşılanan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemleri somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmeler yapılmasına bağlıdır. Yapılacak karşılanabilirlik analizinde; karşılanılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, işlemleri ve işlemleri kısıtlı yerlere getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştirdiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın konumu gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılanılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

### 3.8.3.1 Mal veya hizmetlerin nitelikleri

Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıkların, söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa neden olacağı açıktır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılanabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında, garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar, malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise gayri maddi varlığın nevi (patent, marka, know-how gibi) gibi özellikler önem taşımaktadır.

### 3.8.3.2 Ekonomik koşullar

İşlemleri kısıtlı yerler arasında gerçekleşen işlemler, kontrol dışı işlemler ile karşılanılırken içinde bulunulan piyasa koşulları da fiyatlandırma üzerinde etkili olabilmektedir. Bu sebeple, karşılanma yapılırken piyasa koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılanma 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, nakliye, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaştırma masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlemleri tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

### 3.8.3.3 İşlev analizi

İşlev analizi, işlemleri kısıtlı yerler arasında yapılan işlemlerde tarafların üstlendikleri işlevler, katlandıkları riskler ve sahip oldukları varlıkların irdelenmesi suretiyle, işlemlerin karşılanabilir olup olmadıklarının ve işlemleri taraf olan işlemleri oluşturdıkları katma değerlerin tespit edilmesine yönelik bir araçtır. Bu bağlamda işlev analizi, kontrol edilen işlemlerde uygulanan fiyatların, bağımsız işlemleri arasında uygulanmakta olan fiyatlarla karşılanılmasında tarafların ne ölçüde uyum içerisinde oldukları hakkında bilgi vermektedir.

Taraflardan birinin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendiği riskler ve sahip oldukları varlıklar ne kadar fazla olursa, söz konusu işlemleri işlemleri kısıtlı yerler olarak yarattığı katma değer de o kadar fazla olacaktır. İşlemleri kısıtlı yerlerin elde edecekleri kârların, gerçekleştirdiği işlevler, üstlenilen riskler ve sahip olunan varlıklar ile orantılı olması öngörülmektedir.



Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği işlemlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemleri gerçekleştiren kişilerin kar iletiltilmesinde, ilgili kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

### 3.8.3.4 stratejileri

stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin kar iletiltilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışarak şirket ile mevcut pazar payını korumaya çalışarak şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla kar iletiltilmede bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

stratejileri, kar iletiltilme yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföyün çeşitlendirilmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

### 3.8.4 Emsal fiyat aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, kar iletiltilmeler neticesinde ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan kar iletiltilmeler ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı kar iletiltilbilir kontrol dışındaki işlemlerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değerler 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.

### 3.8.5 Transfer fiyatlandırması yöntemleri

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağılımı Hakkında Genel Tebliği'nde mükelleflerin ilgili kişileriyle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit edecekleri belirtilmiştir.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlemler yöntemleri olarak adlandırılan kar iletiltilbilir fiyat yöntemi, maliyet artışı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşılma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri de kullanabilir.

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölümlenme yöntemi diğer yöntemler arasında sayılmıtır.

#### 3.8.5.1 Kar iletiltilbilir fiyat yöntemi

Kar iletiltilbilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, kar iletiltilbilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilgili kişilerin bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile kar iletiltiltilir olarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Kar iletiltilbilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerekli ilgili kişilerin arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilgili kişilerin bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzelterek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak,



farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır.

### 3.8.5.2 Maliyet artı yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir.

Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en uygun makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilgili kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır (çerçemesal). Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da kar ile tırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, kar ile tırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyatı etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması artıyla ilgili kişilerin kar ile tırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da (diğer çerçemesal) bu yöntemin uygulamasında kullanılabilir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle kar ile tırılmasında; kar ile tırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlemlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir.

### 3.8.5.3 Yeniden satı fiyatı yöntemi

Yeniden satı fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satı kârı düzülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Makul brüt satı kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satılmasında yüklenen satı ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlemlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilgili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilgili kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını deşirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketlenme, etiketlenme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel deşim olarak değerlendirilmeyecektir.

### 3.8.5.4 Kar bölü şüm yöntemi

Kâr bölü şüm yöntemi, ilgili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlemler ve yükledikleri riskler nispetinde ilgili kişilerin arasında emsallere uygun olarak bölü ştürülmesini esas almaktadır.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (kar ile tırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satı fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle kar ile tırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilgili kişilerin arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Bu yöntem, ilgili kişilerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemlerden elde edecekleri kârı göz önünde



bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işletmede oluşan artların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

### 3.8.5.5 İleme dayalı net kâr marjı yöntemi

İleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işletmeden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İleme 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 karlılıkla tırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işletmelerde 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.

### 3.8.6 Peşin fiyatlandırma anlaşması

İlişkili kişilerle yapılacak mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin olarak karlılıkla ilgili olacak vergi ihtilaflarının önüne geçmek amacıyla mükelleflere ilişkin kişilerle gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir daresi Başkanlığı'na başvurarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapabilmeleri olanağı getirilmiştir.

Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yıllık dönemlere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştirilme konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmekte olup 01.01.2009 tarihinden itibaren,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişiler kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişiler kapsamında yaptıkları işlemleri

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda idare'ye başvurularını mümkün bulunmaktadır.

### 3.8.7 Dokümantasyon

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kanıtlar olarak saklanması zorunludur.

Mükelleflerin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmeye dair yükümlülüklerine 1 Seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağılımı Hakkında Genel Tebliğ'de yer verilmiştir.

Buna göre mevcut transfer fiyatlandırması düzenlemeleri mükelleflere oldukça detaylı ve iki amaçlı



bir belgelendirme yükümlülü ü öngörmektedir. Mükelleflerinin ili kili ki ilerle gerçekte tirilen i lemlere dair belgelendirme yükümlülüklerine a a ıda yer verilmektedir.

### 3.8.7.1 Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ili kin form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ili kili ki ilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım i lemleri ile ilgili olarak Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye li kin Formu doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, ba lı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Söz konusu form ile kurumlar vergisi mükellefleri ilgili hesap döneminde i lem gerçekte tirdikleri ili kili ki ileri, bu i lemlerin toplam parasal büyüklükleri ile i lemlerin fiyatlandırılmasında uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemlerini beyan etmektedirler.

Bu yükümlülük gere i, 2009 yılına ili kin olarak ili kili ki iler ile gerçekte tirilen i lemlere ili kin bilgilerin yer aldı ı formun 2009 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25.04.2010 tarihine kadar ba lı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir. 2010 yılına ili kin olarak ili kili ki iler ile gerçekte tirilen i lemlere ili kin bilgilerin yer aldı ı formun ise 2010 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25.04.2011 tarihine kadar ba lı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

### 3.8.7.2 Yıllık transfer fiyatlandırması raporu

2009 yılında ili kili ki ilerle gerçekte tirilen i lemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının en geç 25 Nisan 2010 tarihine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda Vergi daresine veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. 2010 yılında ili kili ki ilerle gerçekte tirilen i lemlere dair hazırlanacak olan transfer fiyatlandırması raporlarının ise en geç 25 Nisan 2011 tarihine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda Vergi daresine veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. A a ıda rapor hazırlamak zorunda olan mükelleflere ili kin açıklamalara yer verilmi tir.

#### a. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Ba kanlı ı'na kayıtlı mükellefler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Ba kanlı ı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ili kili ki ilerle yaptıkları yurt içi ve yurtdı ı i lemlerine ili kin olarak ilgili Genel Tebli 'de yer alan formata uygun ekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun yurtdı ında bulunan ubeler ve serbest bölgelerde bulunan ili kili ki ilerle (serbest bölgelerde yer alan ubeler dahil) yapılan i lemleri de kapsaması gerekmektedir.

#### b. Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ili kili ki ilerle yaptıkları yurt içi i lemlerine ili kin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları ve istenmesi durumunda dare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan ubelerinin ayrıca rapor





Generated by Foxit PDF Creator © Foxit Software  
http://www.foxitsoftware.com For evaluation only.

**özdoğrular**  
serbest muhasebeci mali müşavirlik Ltd. ti.  
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000  
Sertifika Tescil no:  
01 100 042822

hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

### c. Diğer kurumlar vergisi mükellefleri

Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilikili ki ilerle yaptıkları yurtdışı işlemlere ilişkin olarak ilgili Genel Tebliğ'de yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun yurtdışında bulunan üyeler ve serbest bölgelerde bulunan ilikili ki ilerle (serbest bölgelerde yer alan üyeler dahil) yapılan işlemleri de kapsamı gerekmektedir.

#### 3.8.8 Düzeltme işlemleri

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

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacaklarından, "karı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre (dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kurum) belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtılan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

#### 3.8.9 Hazine zararı

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilikili ki ili kapsamında gerçekleşen işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtılmasının kabulü Hazine zararının doğmasına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilikili ki iler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

### 3.9 Zarar mahsubu

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılabilmektedir.

Bununla birlikte yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tanımlanan devir işlemleri çerçevesinde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun



faaliyetinin devir i leminin meydana geldi i hesap döneminden itibaren en az be yıl süreyle devam ettirilmesi artlarıyla indirim konusu yapılabilir.

### 3.10 Kurumlar vergisi oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

#### 3.10.1 Teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için geçerli olan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması getirilmiştir.

5838 sayılı Kanun'da Bakanlar Kuruluna, istatistiki bölge birimleri sınıflandırması ile ilgili başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişim düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkisi verilmiştir. Kanunda ayrıca Bakanlar Kurulu'na her bir il grubu için % 25'i (31.12.2010 tarihine kadar bağlanan yatırımlar için % 60) yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i (31.12.2010 tarihine kadar bağlanan yatırımlar için % 70) geçmemek üzere, yatırıma katkı oranını belirleme yetkisi verilmektedir.

Bu yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanacak verginin oranı konusunda da Kanun'da bir belirleme yapılmamıştır, Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Buna göre yukarıda yer alan kriterler çerçevesinde Bakanlar Kurulu kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli olarak uygulatabilecektir.

Nitekim 16 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetkiler kullanılmıştır. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımıza Rehberin "10.1.3.3 indirimli kurumlar vergisi uygulaması" bölümünde yer verilmiştir.

#### 3.10.2 Tekstil sektörüne yönelik indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

28 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 4. madde eklenmiştir. Bu hüküm uyarınca tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisini indirimli olarak uygulatma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmektedir. Bu indirim ağıdaki artlarla en fazla % 75 oranında olabilecektir.

Artlardan ilki, yukarıda sayılan sektörlerde faaliyette bulunan kurumların üretim tesislerinin Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31.12.2010 tarihine kadar nakledilmesidir. İkinci koşul ise asgari 50 kişilik istihdam sağlanması zorunluluğudur.

Nitekim 16 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu yetki kullanılarak, indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilmek için işletmelerin taşınması gereken illerin hangileri olduğu ve indirimli kurumlar vergisi oranı belirlenmiştir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımıza Rehberin "10.1.4.2 Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde taşınma desteği" bölümünde yer verilmiştir.



### 3.10.3 KOB 'lerin birleşmelerindeki istisna ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması

03.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 5. madde uyarınca Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'in (KOB ) 31.12.2009 tarihine kadar bu madde kapsamındaki birleşmelerine kurumlar vergisi yönünden tevkifler sağlanmıştır.

Söz konusu tevkiflerden yararlanabilecek KOB 'ler, 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulmuş olup 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 işçi çalıştıran ve 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları toplamı 25 milyon Türk Lirasını geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon Türk Lirasından az olan ticari işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Birleşim işlemi ise "Tam mükellef iki veya daha fazla KOB 'nin 18. madde uyarınca birleşerek yeni bir anonim şirket oluşturulması ya da tam mükellef bir veya birkaç KOB 'nin tam mükellef olan ve anonim şirket statüsündeki diğer bir KOB 'ye devrolunması" ifade etmektedir. Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 5904 sayılı Kanun'la eklenen geçici 7. maddede, Kanun'un geçici 5. maddesinde yer alan anonim şirket ifadelerinin, 31.12.2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılan birleşmelerde sermaye şirketi olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

#### 3.10.3.1 Birleşimden doğan kazançların kurumlar vergisi istisnası

KOB 'lerin 31.12.2009 tarihine kadar gerçekleştirdikleri birleşimlerinde, bu birleşimden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olup istisnadan yararlanabilmek için yerine getirilmesi gereken şartlara aşağıda yer verilmiştir:

- Birleşilen kurum tarafından müfeseh kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun devalüasyon hükümlerine göre devalüe etmek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,
- Birleşimden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,
- Birleşilen kurumun, müfeseh kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceklerini ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini; müfeseh kurumun, birleşimin Ticaret Sicili Gazetesi'nde 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 müfeseh kurum tarafından 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması,
- Birleşilen kurumun; birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci ve 19 uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse devrimi işlemlerine tabi tutulmaması, tasfiye edilmemesi, sermaye azaltımında bulunmaması.

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. Diğer taraftan, müfeseh kurumun birleşme tarihine



kadar olan faaliyet kazançları bu istisna kapsamında bulunmamaktadır.

### 3.10.3.2 Birleşen KOB 'lere indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme ileminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisine ilişkin oranı % 75'ine kadar indirme hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu 13.08.2009 tarihinde aldığı ve 05.09.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımladığı Karar ile bu yetkiyi kullanmış ve söz konusu kazançlar üzerinden alınacak kurumlar vergisi oranını % 5 olarak belirlemiştir.

Yer verilen hükümler çerçevesinde, 01.12.2009 tarihinde KOB niteliğindeki (A) Ltd. ti.'nin, KOB niteliğindeki mevcut (B) A. .'ye geçici 5. madde uyarınca devr oldu u varsayımıyla,

- (A) Ltd. ti.'nin birleşme ileminin doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından,
- (A) Ltd. ti.'nin 01.01.2009-01.12.2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A. .'nin 01.01.2009-31.12.2009 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A. .'nin 01.01.2010-31.12.2010 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A. .'nin 01.01.2011-31.12.2011 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden

yararlanabilecektir.

Öte yandan, müfeseh kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ile birleşme kazançlarının yer aldığı beyannamenin, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde müfeseh kurumun başlı oldu u vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Birleşme nedeniyle verilecek bu beyanname, müfeseh kurum adına birleşilen kurum tarafından verilecektir. Bu beyannamenin ekinde ayrıca, birleşilen kurumun müfeseh kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini belirten taahhünamenin yer alması gerekmektedir.

KOB birleşmelerine ilişkin diğer bir önemli husus ise, KOB birleşmelerine tanınan tevikin amacının, KOB 'lerin mali yapılarının güçlendirilmesi, ölçek verimliliğinin sağlanması, rekabet ortamına uyum kapasitelerinin geliştirilmesi, istihdam düzeylerinin artırılması olup, bu amaçlar doğrultusunda, kurumlarda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre ilişkin kabul edilenler tarafından birleşen ve birleşilen şirketlere, yüksek katma değerli ve karlılığı bulunan faaliyetlerin ya da istihdamın kaydırılarak sadece teviklerden yararlanmak amacıyla yapılan benzeri işlemlerin bulunması halinde, anılan madde kapsamındaki teviklerden yararlanılamayacaktır.

### 3.11 Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iştiraklikleri, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye



meçbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları belirli ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Ancak Bakanlar Kurulu'nun vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye ve kurumlar vergisi oranına kadar artırma yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesi uyarınca, GVK geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

Buna göre istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılacak kesintiye konu bazı ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ulaştırma kurumlarına bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3,
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karlılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20,
- 01.01.2006'dan sonra ihraç edilen; her nevi tahvil (ipotek finansmanı kurulları ve konut finansmanı kurulları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut dairesi ve Özelleştirme dairesince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir devalüye endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artırımları kesintiye tâbi tutulmaz.) üzerinden % 10,
- Mevduat faizlerinden % 15,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karlılığında ödenen kâr paylarından % 15,
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karlılığında ödenen kâr paylarından % 15,
- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kurulları ve konut finansmanı kurulları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu ile Toplu Konut dairesi ve Özelleştirme dairesince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden % 15.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, kesilen bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirecek ve yirmi altıncü günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

### 3.12 Dar mükellefiyet ve dar mükellefiyette kurum kazancı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, aynı Kanun'un 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurulları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve işletme ortaklıklarından kanuni ve idari merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellefiyete tabi olup, tam mükellef kurumlardan farklı olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.



Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları dı ında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ili kin hükümleri uygulanacaktır. Ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler (ticari kazanç hakkındaki hükümler) çerçevesinde tespit edilir. Bu durumda, dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde ilgili kanun maddelerinde belirtilenlerin yanında ayrıca a a ıdaki indirimlerin yapılması da kabul edilmemektedir:

a. Ana merkezin veya Türkiye dı ındaki übelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dı ındaki übelere verdi i faizler, komisyonlar ve benzeri giderler.

b. Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek da ıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili ki ilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dı ındaki übelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Dar mükellef kurumlar, i yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının beyanı ile ilgili olarak tam mükellef kurumların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Ancak dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı di er kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, i letme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satı ı, devir ve temlik kar ılı ında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on be gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

### 3.13 Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisi ile ilgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde bulunmaktadır.

Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve kurumlar vergisi stopajına tabi kazanç ve iratlar ınlarıdır;

a. Yıllara yaygın in aat ve onarım i leri ile u ra an kurumlara bu i leri ile ilgili olarak yapılan hakedi ödemeleri

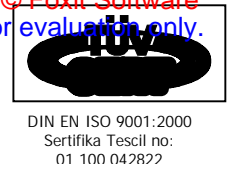
b. Serbest meslek kazançları

c. Gayrimenkul sermaye iratları

d. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) no.lu bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları

e. Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığı na bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, i letme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satı ı, devir ve temlik kar ılı ında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller

f. Türkiye'de bir i yeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara tam mükellef kurumlar tarafından da ıtılan kar payları



g. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar dü lmeden önceki kurum kazancından, kurumlar vergisi dü üldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar

h. Türkiye'de i yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, yukarıda sayılan kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen ya da tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıfa kadar indirmeye ve belirlenen oranın bir katına kadar yükseltmeye yetkilidir.

Nitekim Bakanlar Kurulu anılan yetkisini, son olarak 03.02.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Karar ile kullanımı ve söz konusu vergi kesintisi oranlarını a a ıdaki ekinde belirlemi tir.

Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi	Oran (%)
Yıllara yaygın in aat ve onarım i leri ile u ra an kurumlara yapılan hakedi ödemeleri üzerinden	3
Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sa lanacak serbest meslek kazançlarından	5
Di er serbest meslek kazançlarından	20
Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sa lanacak gayrimenkul sermaye iratlarından	1
Di er gayrimenkul sermaye iratlarından	20
Telif, imtiyaz, ihtira, i letme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satı ı, devir ve temlik kar ılı nda nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	20
Türkiye'de i yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	0
Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulundu u ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmi olup sadece ili kili bulundu u kurumlara de il tüm gerçek ve tüzel ki ilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dı ından sa ladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil)	0
Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden	5
Di er alacak faizlerinden	10

Öte yandan yeni düzenlemede vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmi özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre kazancın elde edildi i ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattı ı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sa layıp sa lamadı ı ve bilgi de i imi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerle ik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan i yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler



üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bakanlar Kurulu'nun bu ülke ve bölgelere yapılacak olan bazı ödemelerle (emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve hizmetler, deniz ve hava araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler gibi) ilgili olarak % 30 olan stopaj oranını, sifıra kadar indirme yetkisi bulunmaktadır.

Ancak söz konusu düzenleme, 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş olması nedeniyle, kitapçığın hazırlandığı tarihten itibaren hangi ülkelerin bu kapsamda değerlendirileceği ve stopaj oranları konusunda Bakanlar Kurulu tarafından herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Yurtdışıındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri % 30 oranındaki stopajın kapsamı dışında bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

### 3.14 Kurum vergi yapısı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınmaktadır.

Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlar ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır.

Ancak tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara, dar mükellef gerçek kişiler ile gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları 3 Nisan 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14592 ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabidir. Dar mükelleflere yapılacak kar dağıtımlarında, varsa, ilgili ülke ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan vergi kesintisi oranları ayrıca dikkate alınacaktır.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamakla birlikte, yatırım indirimi istisnasında özellik arz eden bir durum söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi uyarınca, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım tevkif belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına istinaden (tevkif belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler, söz konusu istisna kazançları üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde;

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a. 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım tevkif belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla





yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde belirlenilen yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce belirlenen yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden 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."

hükmü yer almaktadır. Bu hükümle ilgili olarak;

- Devreden yatırım indiriminin kullanımına ilişkin olarak getirilen üç yıllık süre sınırlaması,
- Yatırım indiriminden faydalanılması durumunda önceki vergi oranlarının uygulanmasına ilişkin düzenleme,
- Yatırım indirimi istisnasına son veren düzenlemenin yürürlük tarihi,

konularının Anayasa'ya aykırılığı uzun süre tartışılmıştır. Bu tartışmalar kapsamında "...(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)..." ve "...sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait..." ifadelerinin iptali ile yatırım indirimi istisnasını yürürlükten kaldıran hükmün yürürlük tarihi konusunda Anayasa'ya aykırılığı talebiyle Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davaları açılmıştır.

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin olarak 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında iptal taleplerine ilişkin kararını vermiş olup, bu karar 8 Ocak 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Karara ilişkin açıklamalarımız "10.4 Yatırım indirimi uygulaması" bölümünde ayrıntılı olarak dikkatinize sunulmuştur.

### 3.15 Geçici vergi

Kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmektedir.

Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı % 20'dir. Hesaplanan geçici vergi üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar belirlenen vergi dairesine beyan edilir ve 17. günü akşamına kadar ödenir.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2010 yılında geçerli olacak geçici vergi dönemleri ile beyan ve ödeme sürelerine aşağıda yer verilmiştir.

Dönemi	Beyan ve ödeme süresi
01.01.2010 - 31.03.2010	14.05.2010 / 17.05.2010
01.01.2010 - 30.06.2010	16.08.2010 / 17.08.2010
01.01.2010 - 30.09.2010	15.11.2010 / 22.11.2010
01.01.2010 - 31.12.2010	14.02.2011 / 17.02.2011



### 3.16 Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname ilgili bulundu u hesap döneminin sonuçlarını içerir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandı ı ayı izleyen dördüncü ayın 1. gününden 25. günü ak amına kadar mükellefin ba lı bulundu u vergi dairesine verilir.

Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için beyanname verme zamanı, hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ay olan Nisan ayının 25. günü ak amına kadardır. Özel hesap dönemi kullanan kurumların beyannameleri ise, hesap döneminin kapandı ı ayı izleyen dördüncü ayın 25. gününe kadar verilmektedir. Anılan tarihlere kadar tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, ilgili ayın sonuna kadar ödenmektedir.

Birle me i lemlerinde kurumlar vergisi beyannamesi münfesihi kurum ile birle ilen kurum tarafından birle menin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildi i tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun ba lı bulundu u vergi dairesine verilir.

Dar mükellefiyette, tarhiyatın muhatabının, Türkiye'yi terk etmesi halinde ise beyannamenin ülkenin terk edilmesinden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun, kurumlar vergisi uygulaması bakımından ba lı oldu u yer vergi dairesine verilir. Söz konusu vergi dairesi;

- Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya i merkezinin bulundu u yerin,
- Dar mükellefiyette, kurumun, Türkiye'deki i yerinin veya daimi temsilcisinin bulundu u yerin; Türkiye'de i yeri veya daimi temsilci yoksa yabancı kuruma kazanç sa layanların ba lı bulundu u vergi dairesidir.

### 3.17 Kar da ıtımı

irketler, yıl sonunda gelir tablosunda gösterilen ticari karlarından, vergi, fon ve yedek akçeleri dü tükten sonra kalan kısmı; anonim irketlerde genel kurul, limited irketlerde ise ortaklar kurulunun kararı ile ortaklara, sermayeleri oranında da ıtabilirler.

Kar da ıtım tablosu a a ıdaki gibidir.

- Dönem ticari karı
- (Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler)
- Net dönem karı
- (Geçmi yıl zararları)
- (I. Tertip yedek akçe)
- ( letmede bırakılması gereken fonlar)



- Dağıtılabilir net dönem karı
- (Ortaklara I. temettü)
- (Personele temettü)
- (Yönetim kuruluna temettü)
- (Ortaklara II. temettü)
- (II. tertip yedek akçe)
- (Kar payı stopajı)
- (Statü yedekleri / Sözleşme hükümlerine göre)
- (Diğer kar yedekleri / Genel kurul kararına göre)
- (Özel fonlar / Çeşitli mevzuat hükümlerine göre)

### 3.17.1 Kar yedekleri

İirketlerde, kanun, ana sözleşme ve yetkili organlar tarafından alınan kararlar doğrultusunda ayrılacak kar yedekleri; yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve diğer kar yedekleri olarak sıralanabilir.

#### 3.17.1.1 Yasal yedekler

Türk Ticaret Kanunu, kar dağıtımının yapılması halinde yasal yedeklerin ayrılmasını zorunlu kılmıştır. İirketlerin yetkili organları bu yedeklerin ayrılmaması ya da eksik ayrılması konusunda karar veremezler.

TTK'nın 466. maddesi gereğince ayrılması gereken yasal yedekler aşağıdadır.

#### a. I. tertip yedek akçe:

Her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan kısmına I. tertip yedek akçe denir. Safi kara, dönem karından varsa geçmiş yıl zararları ve ödenecek vergiler düşülerek ulaşılmaması gerektiğini düşünmekteyiz. Ayrılan I. tertip yedek akçelerin toplamı ödenmiş sermayenin beşte birine ulaştığında, I. tertip yedek akçe ayrılma zorunluluğu kalkar. Fakat kurumlar ayırmaya devam ederlerse fazla ayrılan kısım isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçe (olağanüstü yedekler) olarak kabul edilir.

#### b. II. tertip yedek akçe:

Kurum karından ayrılan I. tertip yedek akçe ve ödenmiş sermayenin % 5'i oranındaki birinci temettü hariç, kalan karın dağıtılmasına karar verilen kısmının % 10'u II. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

Dağıtılacak kar payı sadece ödenmiş sermayenin % 5'ini karılıyor ya da altında kalıyorsa, kar



da itımından II. tertip yedek akçe ayrılmaz.

### 3.17.1.2 Statü yedekleri

Statü yedekleri, irket ana sözleşmesi gereği ayrılan yedeklerdir. Statü yedeklerinin ayrılması zorunlu değildir. Şirketler bu yöndeki isteklerini, ana sözleşmeye koydukları bir hükümlerle belirtebilirler.

### 3.17.1.3 Olağanüstü yedekler

Sermaye şirketleri, genel kurullarının verdiği karar sonucunda ya da dağıtım dışı tutulan ve şirkette alıkonulan karları olağanüstü yedek olarak tutabilirler.

### 3.17.1.4 Diğer kar yedekleri

Yasal olarak ayrılması gereken yedekler, ana sözleşme gereğince ayrılması gereken yedekler ve dağıtım dışı bırakılan karların oluşturduğu yedekler dışında, işletmede bırakılan ve kardan ayrılan başka yedekler, diğer kar yedeklerini oluşturur.

### 3.17.2 Dağıtılacak kar payı

Sermaye şirketleri karlarını hangi kıstaslara göre dağıtacaklarını ana sözleşmelerine koyacakları hükümlerle düzenleyebilirler. Fakat bu dağıtım şeklinin ana sözleşmede yer alması zorunlu değildir. Ana sözleşmede, kar dağıtımı ile ilgili hükümlerin bulunmaması durumunda karın Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gerekir.

a. Ortaklara birinci temettü: Türk Ticaret Kanunu uyarınca, işletmeler ödenmiş sermayelerinin en az % 5'i oranında ortaklara birinci temettü dağıtmak zorundadır.

b. Ortaklara ikinci temettü: Ortaklara ne kadar ikinci temettü dağıtılacağına genel kurul karar verir.

### 3.17.3 Yabancı ortamın bulunması halinde kar dağıtımı

Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış ülkelerin mukimlerine yapılacak kar dağıtımını sebebiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sırasında, vergi anlaşmalarının, temettüler ile ilgili 10. maddesindeki oranların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların, Türkiye'de uygulanan oranların altında kalması halinde, stopaja tabi matrahın yabancı ortama dağıtılan kara isabet eden kısmına, vergi anlaşmasında belirtilen oranın; anlaşmada belirtilen oranın, Türkiye'de uygulanan oranların üzerinde kalması halinde ise, Türkiye'deki oranın uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca, 1 seri numaralı "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nde, anlaşmada öngörülenin üzerinde vergi tevkifatı yapılması durumunda, fazla ödenen vergilerin iade edilebileceği hükme bağlanmıştır ve iade şartları açıklanmıştır.



### 3.18 2009 takvim yılına ili kin kurumlar vergisi ve kar payı stopajı hesaplama örneği

#### 1. Veriler:

- (Y) A. Ş.'nin 31.12.2009 tarihli bilanço ve gelir tablosunda yer alan dönem karı 3.080.000 TL'dir.
- Kurum 2009 yılında 125.000 TL tutarında kıdem tazminatı kar ılı ı ayırmı olup, bu tutarı gider olarak kayıtlarına almı tır.
- (Y) A. Ş. sermayesine i tirak etti i (X) Ticaret A. Ş.'nin kar dağıtım kararına istinaden 01.04.2009 tarihinde aldığı 80.000 TL nakit temettüyü gelir olarak kayıtlarına intikal ettirmi tir.
- Kurumun 2008 yılından kaynaklanan 1.050.000 TL tutarında geçmi yıl zararı bulunmaktadır. (Bu tutar irketin beyannamesi ve bilançosunda yer almaktadır.)
- Mükellef kurum 18.02.2006 tarihinde 1.500.000 TL'ye almı oldu u i tirak hisselerini 12.06.2009 tarihinde 2.940.000 TL'ye satmı tır. Bu satı tan olu an (2.940.000 - 1.500.000 =) 1.440.000 TL'lik kar, 2009 yılında gelir kayıtlarına intikal ettirilmi tir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca istisna olarak de erlendirilecek olan kazancın % 75'lik kısmı (1.080.000 TL), 2009 yılına ili kin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar "549 Özel Fonlar" hesabına alınmı tır.
- Halka açık olmayan (Y) A. Ş.'nin ödenmi sermayesi 3.000.000 TL olup, sermayesinin % 30'u tam mükellef gerçek ki ilere aittir. Kalan % 70'lik hisse ise tam mükellef kurum statüsündeki ortaklara aittir.
- irket Genel Kurulu tarafından Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan 2009 yılı karının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmi tir.

#### 2. Kurumlar vergisi hesabı

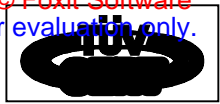
1 Ticari bilanço karı		3.080.000,00
2 Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)		
- Kıdem tazminatı kar ılı ı	125.000,00	125.000,00
3 Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)		
tirak kazancı istisnası (KVK 5/1-a)	80.000,00	1.160.000,00
tirak hissesi satı kazancının % 75'i (KVK 5/1-e)	1.080.000,00	
4 Kar ve ilaveler toplamı (1 + 2)		3.205.000,00



Generated by Foxit PDF Creator © Foxit Software  
http://www.foxitsoftware.com For evaluation only.

# özdoğrular

serbest muhasebeci mali müşavirlik Ltd. ti.  
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000  
Sertifika Tescil no:  
01 100 042822

5 Cari yıla ait zarar ve indirimler toplamı (3)		1.160.000,00
6 Kar (4 - 5)		2.045.000,00
7 Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları (-)		1.050.000,00
8 Kurumlar vergisi matrahı (6 - 7)		995.000,00
9 Hesaplanan kurumlar vergisi (8 x % 20)		199.000,00

### 3. Kar dağıtım ve kar payı stopajı hesabı

1 Ticari bilanço karı		3.080.000,00
2 Dağıtılmayacak iştirak hissesi satılabilir kazanç ( % 75)		1.080.000,00
3 Geçmiş yıl zararları		1.050.000,00
4 Hesaplanan kurumlar vergisi		199.000,00
5 Vergi ve geçmiş yıl zararları sonrası kurum kazancı [1-(2+3+4)]		751.000,00
6 I. tertip kanuni ihtiyat (5 x % 5)		37.550,00
7 I. temettü (3.000.000,00 x % 5)		150.000,00
8 Kalan kazanç [5 - (6 + 7)]		563.450,00
9 II. tertip kanuni ihtiyat (8 / 11)		51.222,73
10 II. temettü (8 - 9)		512.227,27
11 Toplam brüt temettü (7 + 10)		662.227,27
12 Tam mükellef gerçek kişilere ortaklara düşen brüt temettü (11 x % 30)		198.668,18
13 Hesaplanan kar payı stopajı (12 x % 15)		29.800,23
14 Tam mükellef gerçek kişilere ortaklara ödenecek net temettü (12 - 13)		168.867,95
15 Tam mükellef kurum ortaklara düşen brüt temettü (11 x % 70)		463.559,09
16 Hesaplanan kar payı stopajı (15 x % 0)		0,00
17 Tam mükellef kurum ortaklara ödenecek net temettü (15 - 16)		463.559,09
18 Ortaklara ödenecek toplam net temettü (14 + 17)		632.427,04