



KPMG Türkiye

Kurumlar Vergisi
Beyanname
Düzenleme
Rehberi 2009

VERGİ

Sunuş

Vergi ile ekonomi arasında yakın ilişki vardır. İyi bir vergi sisteminden; basit, verimli ve ekonomik işlemleri kolaylaştırıcı özelliklere sahip olması beklenir.

Bütçe gelirleri içinde payı az olmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Yasası büyük öneme sahiptir. Yaşanan ekonomik krizin olumsuz etkilerini bir yana bıraktığımızda, ortak nezdinde % 34 olan nihai vergi yükünün ekonomik işlemleri özendirici olduğunu söyleyebiliriz. Unutmayalım ki, çok önceki yıllarda kar dağıtıldığında ortaklar nezdinde % 65'e ulaşan vergi yükü bugün yukarıda değinilen oran seviyesine kadar inmiştir.

Yaşanan ekonomik dalgalanmaların boyutu ne olursa olsun, kurumlarımızda 2009 yılına ilişkin dönem sonu çalışmaları sürmekte olup, bu çaba sonuncu geçici vergi beyannameleri verilmiş olmakla birlikte, beyanname verme tarihinin son günü olan 26 Nisan 2010 tarihine kadar devam edecektir.

Öte yandan, yeni hesap döneminin başlaması dolayısıyla 2010 yılına ilişkin vergi ve muhasebe işlemleri de tüm ağırlığı ile muhasebe departmanlarını meşgul etmektedir.

Kurumlar vergisi penceresinden baktığımızda, bugün itibariyle vergi idaresi mükellefe daha yakın, işlemleri kolaylaştırıcı bakış açısına sahip bir görünüm arz etmektedir. Ayrıca, elektronik ortamda oluşan hızlı gelişmeler hepimizi gururlandırmaktadır. Eğer vergi yargısı da idarenin ulaştığı hızlı sisteme uyum sağlayabilirse bir kısım ihtilaflar uzamadan ve işletmelere ekonomik zarar vermeden çözülebilir düşüncesindeyiz.

Okurlarımıza sunduğumuz kurumlar vergisi kılavuzunda görüleceği üzere, 2009 ve 2010 yıllarında önemli bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Doğal olarak genel tebliğ, sirküler ve özelge bazında olağan düzenlemeler yapılmaktadır.

Hazırladığımız Kurumlar Vergisi Kılavuzunun yararlı olmasını dileriz.

Hasan Zeki Süzen (YMM)
Vergi Ortağı

Ekrem Kayı (YMM)
Vergi Ortağı

İÇİNDEKİLER

I – MÜKELLEFİYET

- A- Kurumlar Vergisinin Konusu**
- B- Kurumlar Vergisinin Mükellefleri**

II – MUAFİYET VE İSTİSNALAR

- A- Kurumlar Vergisinden Muaf Kurumlar**
- B- Kurumlar Vergisinden Müstesna Kazançlar**

III – TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLEME

- A- Matrahın Tayini**
- B- Beyan**
- C- Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Stopajı**
- D- Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi**

IV – DAR MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLEME

- A- Kurum Kazancının Tespiti**
- B- Beyan**
- C- Özel Beyan**
- D- Dar Mükellefiyette Vergi stopajı**

V – ORTAK HÜKÜMLER VE GEÇİCİ MADDELER

I – MÜKELLEFİYET

A- Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

B- Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Kurumlar vergisinin mükellefleri aşağıda sayılmış olup bunların tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının önemi yoktur.

a-) Sermaye Şirketleri

Sermaye Şirketleri Türk Ticaret Kanununa göre kurulmuş olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerle benzer nitelikteki yabancı kurumlardır.

Kurumlar vergisi kanunu uygulamasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzeyen yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılırlar.

b-) Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler kanunun ikinci maddesine göre kurumlar vergisi mükellefidirler.

c-) İktisadi Kamu Kuruluşları

Bunlar, devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. Kamu kurumlarına ait veya tabi olan veya bunlar tarafından işletilen döner sermayeli kuruluşlar da bu kapsamdadır.

İktisadi kamu kuruluşlarının kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticari, sınai ve zirai işletmeler de kurumlar vergisi mükellefidirler.

d-) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek ve Vakıflar tüzel kişilikleri olarak kurumlar vergisinin konusu dışındadır. Ancak bunlara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Ancak Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 Sayılı Kanunla eklenen geçici 2'inci maddeye göre, 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında, dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'inci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.

e-) İş Ortaklıkları

İş Ortaklıkları, diğer 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 edenlerdir. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Kurulacak iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için, ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması, ortaklığın belli bir işi yapmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması, iş ortaklığı ile işveren arasında yazılı bir sözleşmenin olması, tarafların yüklenilen işin bir bölümünden değil tamamından işverene karşı sorumlu olmaları, işin bitiminde kazancın paylaşılması ve işin bitimiyle birlikte mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi gerekmektedir.

İş ortaklığı devamlı nitelikteki işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulur ve tam mükellefiyete tabi olur.

İş ortaklıklarının faaliyetlerinden doğan kazanç kurumlar vergisine tabi tutulur ve vergi sonrası kazanç ortaklara dağıtılır. İş ortaklıklarının zararının ortakları tarafından indirilmesi mümkün değildir.

C- Tam ve Dar Mükellefiyet

Kurumlar kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilir.

Kanuni merkez, kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükelleftirler ve Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükelleftirler ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

II – MUAFİYET VE İSTİSNALAR

A- Kurumlar Vergisinden Muaf Kurumlar

Kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumlar, KVK.'nun 4'üncü maddesinde sayılmıştır. Bu kurum ve kuruluşlar, Kurumlar Vergisi mükellefiyetine tabi tutulmamakla birlikte, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak ve buna ilişkin yükümlülükleri yerine getirmek durumundadırlar.

Bu muafiyet, bunların diğer vergi kanunları karşısındaki mükellefiyetlerini etkilemez.

Bu kurumlar aşağıda sayılmıştır.

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

b-) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, 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 iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç-) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslar arası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d-) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevi ile askeri 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 şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

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

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

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 iktisadi 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 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 mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmeler 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 Bakanlığı'nca 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 iktisadi işletmeler.

Kurumlar Vergisinden muaf olan kurumlar da; kullandıkları fatura ve perakende satış fişlerini, anlaşmalı matbaalarda bastıracaklar ya da noterliklere onaylatacaklar ve üzerinde Kurumlar Vergisinden muaf ibaresini kaydedeceklerdir. Belgelerde, Katma Değer Vergisi veya Gelir Vergisi tevkifat mükellefiyet numarası bulunacaktır.

B- Kurumlar Vergisinden Müstesna Kazançlar

Kurumlar vergisi kanununun 5'inci maddesinde kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar sayılmıştır. Bu istisnalar ve uygulanmasıyla ilgili hususlar aşağıda açıklanmıştır.

a-) İştirak Kazançları İstisnası

Bu istisna bilinen anlamda bir istisnadan ziyade vergi mükerrerliğini önleme mekanizmasıdır.

Kanunun beşinci maddesinin (a) bendine göre kurumların;

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payı hariç),
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kar paylarını kapsamaktadır. Dar mükellef kurumdan kar payı alan kurumlar bu istisnadan yararlanamaz. Kar payını alan kurumun tam veya dar mükellef olmasının istisnanın uygulanmasında önemi yoktur.

Tam mükellef kurumdan elde edilen iştirak kazancının bu kurumda vergilenmiş veya vergiden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kar dağıtım stopajı kapsamı dışında bırakılmış olması istisna uygulamasını engellemez.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları da iştirak kazançları arasındadır.

İstisna uygulaması açısından tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak edildiğinin de önemi yoktur.

b-) Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde kurumların yurt dışında elde ettikleri iştirak kazançları bazı şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şartlar şunlardır.

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması (rüçhan hakkı kullanılarak veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak paylarında sürenin tespitinde eski payların iktisap tarihi esas alınır),
- İştirak kazancının iştirak edilen kurumun bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca en az %15 oranında (yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetleri ya da menkul kıymet yatırımı olması halinde iştirak edilen kurumun

bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması (vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar dağıtımına kaynak olan kazançları üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle bulunur).

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi (transfer edilen tutarların Türk lirasına çevrilme zorunluluğu yoktur).

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 faaliyette bulunulmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara bu şartlar aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanır.

c-) Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna

Kanunun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmü ile, kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

(1) no’lu kurumlar vergisi genel tebliğinde maddedeki “nakit varlıklar” ifadesinden kasa veya bankadaki nakit varlıklar, alınan çekler, altın, devlet tahvili, hazine bonusu, toplu konut idaresince çıkarılan veya İMKB de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

d-) Emisyon Piriimi Kazancı İstisnası

Kanunun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedellerinin itibari değeri aşan kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

e-) Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile Türkiye’de kurulu fonların ve yatırım ortaklıklarının aşağıdaki kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- 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 kazançları,

Bu istisna söz konusu kazançlar üzerinden stopaj yoluyla vergi alınmasını engellemez.

f-) Gayrimenkuller ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'i kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisna uygulanabilmesi için gayrimenkulün kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir.

Gayrimenkulle birlikte gayrimenkulün mütemmim cüzi sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır. Ancak bunların taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

İştirak hisseleri deyimi anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri, limited şirketlere iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ve kooperatiflere ait ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir.

İstisnanın uygulanmasına ilişkin diğer önemli hususlar şunlardır.

- İstisna uygulamasına konu olacak gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde (sahipliğinde) bulunması gerekmektedir. İştirak edilen kurumun yaptığı sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri ile rüşhan hakkı kuponları karşılığı itibari değeriyle iktisap edilen hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Ancak rüşhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesinde bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınacaktır. Devir ve bölünme hallerinde devralınan gayrimenkuller, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüşhan haklarının iktisap tarihi olarak devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı kuruma ait değişik iktisap tarihli iştirak hisselerinin kısmen satılması halinde 2 yıllık sürenin hesabında FİFO yöntemi uygulanır.
- İstisna satıştan doğan kazancın %75'ine uygulanır. Kazancın istisnadan yararlanan kısmının pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu fon hesabında tutulması gerekir. Fon hesabına alınma işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan

edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir. Böylece istisnadan yararlanacak kazanç tutarı satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansır ve kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanabilir.

- Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakli, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulaması nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş sayılır. Kurumlar vergisi kanununa göre yapılacak devir ve tam bölünme hallerinde fon hesabının devralan kurumun bilançosuna aktarılması işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.
- Faaliyet konusu menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri kıymetlerin satışından elde edilen kazançlar istisnadan yararlanamaz.
- İstisnadan kooperatifler de yararlanabilecektir.
- Holding şirketler (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) bu istisnadan yararlanamazlar. Bu şekilde, holding şirketlerin “24 mali duran varlıklar” grubundaki hesaplarda izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar diğer şartlar da varsa istisnadan yararlanır. Kısa vadeli fiyat değişmelerinden yararlanarak kar sağlamak amacıyla geçici süreyle elde tutulmak üzere alınan ve “11 menkul kıymetler” grubundaki hesaplarda izlenecek olan hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar istisnadan yararlanamaz. Ancak, holding şirketlerin esas faaliyet konusu gayrimenkul ticareti olmadığından bu şirketlerin aktiflerindeki gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar istisnadan yararlanır.
- Sermaye ve kar yedekleri kullanılarak sermaye artırımı yapılması halinde, bu şirkete iştirak edenler bakımından bedelsiz olarak elde edilen hisselerin satışından doğan kazançların %75’i de maddedeki şartlar dahilinde istisnadan yararlanabilir.
- 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 vergiler ziyaa uğramış sayılır. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devri, temlik, trampası, kat karşılığı arsa devri istisna kapsamına girmemektedir. Ancak borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi istisna kapsamında değerlendirilir.
- Grup şirketlerinde satış işleminin işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmaz. Bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımı sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde bağlı değer başka bir bağlı değere dönüşmüş olacağından istisnadan yararlanılamaz.
- Satıştan doğan alacaklar dolayısıyla alınan faiz ve benzeri gelirler ile satış bedelinin dövizle belirlenmesi halinde ortaya çıkan kur farkları istisna kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

g-) Bankalara Borçları Nedeniyle Takibe Alınmış Veya TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlar ile Kefillerine, İpotek Verenlere ve Bankalara Tanınan İstisna

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları gayrimenkuller, 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 sözkonusu kıymetlerin satışından doğan kazançları %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanmasında aktif kıymetlerin en az iki yıl süreyle elde bulundurulması şartı ve kazancın belli süre özel bir fon hesabında tutulması şartı bulunmamaktadır.

h-) Yurt Dışı Şube Kazançları

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlara iştiraklerde, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

i-) Yurt Dışında Yapılan İnşaat Onarım Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnanın uygulanması açısından, yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilme zorunluluğu yoktur. Kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yeterlidir.

Yurt dışındaki şubelerden, o ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibariyle genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir.

Yurt dışındaki iş yerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç edilen mallar ile yapılan hizmetlerden doğan dövizli alacak ve borçlar kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkları vergi matrahının tespitinde dikkate alınır. Diğer para hareketleri gerçek bir borç ve alacak niteliği taşımadığından değerlemeye gerek bulunmamaktadır.

Tam mükellef kurumun aktifindeki makine ve teçhizatın inşaat işleri için yurt dışına geçici olarak ihraç edilmesi halinde bu sabit kıymetler için Türkiye'de amortisman ayrılmayacak, işin bitiminde makine ve teçhizatın Türkiye'ye ithalinde amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

j-) Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Kanunun 5'inci maddesinin (ı) bendi ile 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 beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmesi halinde devralan kurum istisnadan faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

k-) Risturn İstisnası

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile kooperatiflerin yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- 1- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi ihtiyaçları için satın aldıkları malların değerine,
- 2- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- 3- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

Bu risturnların ortaklara dağıtımı kar dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Risturnların kar dağıtımına bağlı stopaja tabi tutulması ve ortaklarca gelir vergisi beyannamesiyle beyanı da sözkonusu değildir.

l-) Yatırım İndirimi İstisnası

5479 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimi ile ilgili 19'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı kanunla Gelir Vergisi Kanununa geçici 69'uncu madde eklenmiştir. Bu maddeye göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile,

1- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6'ıncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için belge kapsamında 01.01.2006 tarihten itibaren yapacakları yatırımları,

2- Kaldırılan 19'uncu madde kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlayan 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 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Ancak Anayasa Mahkemesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmış olan kararı ile geçici 69’uncu maddedeki; indirimi 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarıyla sınırlandıran hükmü iptal etmiştir.

Bu itibarla sözkonusu yatırım indirimi haklarının 2009 ve sonraki yıllarda kullanılması imkanı doğmuştur.

Ancak Maliye Bakanlığı Anayasa Mahkemesi Kararı’nın 2010 yılında Resmi Gazete’de yayınlanmış olması nedeniyle 2009 yılı için uygulanamayacağı görüşündedir. Elektronik ortamda beyanname verme sırasında bu konuda uyarı notu gönderilmektedir.

Bu nedenle 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilip konunun yargıya taşınması yolu tercih edilebilir.

Yatırım indiriminden yararlanılması halinde kurumlar vergi matrahına %30 oranı uygulanacaktır.

m-) Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

5520 sayılı kanunun 35’inci maddesine göre diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. Ancak aynı kanununun geçici 1’inci maddesinin 9’uncu fıkrasında 5520 sayılı kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35’inci madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu itibarla 31.12.2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar kurumlar vergisi kanununun uygulanmasında da geçerli olacaktır.

Diğer kanunlarda yer alan bazı istisnalara ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

1- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı kanunla oluşturulan Türk Uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince yapılması halinde kurumlar vergisinden, gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna dar mükellefler için de geçerlidir.

Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden doğan zararlar ile gemiye ait amortismanlar ve bu faaliyet için yapılan giderler diğer faaliyet kazançlarından indirilemez.

Kurumların bu gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettiği kazançların kar payı olarak dağıtılması halinde gerçek kişilerin payları üzerinden G.V.K. Md. 94/6-b hükmüne göre stopaj yapılır.

Zaman veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “Time-Charter” işletmeciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.

Ancak gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda elde edilen kira gelirlerine istisna uygulanmaz.

2- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile İlgili İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'inci maddesine göre yönetici şirketlerin bu kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları 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.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri de 21.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.

İstisna uygulamasında mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının önemi yoktur.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde bu zarar diğer faaliyetlere ait kazançlardan indirilemez.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerin bir arada yapılması halinde müşterek genel giderler cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır.

İstisna kazançlarının dağıtılması halinde G.V.K. md. 94/6-b, KVK md. 15/2 ve 30/3 ve hükümlerine göre gerekli stopajlar yapılır.

3- Serbest Bölgeler Kanunundaki İstisna

5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici üçüncü maddesi değiştirilmiş ve 1.1.2009'dan itibaren uygulanmak üzere yeni hükümler getirilmiştir. Buna göre 01.01.2009'dan itibaren;

1) 06.02.2004 Tarihinden önce ruhsat almış imalatçı olmayan mükellefler için gelir veya kurumlar vergisi istisnası ruhsatlarında yer alan sürenin sonuna kadar devam edecektir.

2) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar ;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi ile kurumlar vergisi kanununun 15 ve 30'uncu maddelerine göre yapılacak stopaja etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine çıkarmaya 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.

Serbest bölgelerde yapılan yukarıda yazılı faaliyetlerden doğan alacaklara ait kur farkı, vade farkı gelirleri ile elde edilen hasılatın serbest bölgelerde yürütülen bu faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak mevduat veya repo olarak değerlendirilmesinden elde edilen gelirler istisnadan yararlanacaktır.

Merkezi veya şubesi serbest bölgede bulunan mükelleflerin bölge içindeki ve dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyet içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır.

İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat ve maliyet unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, kayıtların buna göre tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgedeki istisna kapsamında olan faaliyetin zararlarla sonuçlanması halinde bu zarar istisna kapsamında olmayan kazançlardan indirilemez ve ertesi yıla devredilemez.

Serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarına göre gerekli stopajları yapmak ve sorumlu sıfatıyla beyan etmek durumundadırlar (serbest meslek ödemelerinde, kar dağıtımında vb).

Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin kurumlar vergisi kanununun ilgili hükümlerine uygun olarak devri veya birleşmesi halinde faaliyet ruhsatının Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi halinde, devralan şirket geçici 3'üncü maddedeki istisnadan yararlanacaktır. Sadece faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

4- Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlarda İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'na 5904 sayılı Kanunla eklenen geçici 76'ıncı maddeye göre 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar 31.12.2014 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesine göre stopaj yapılmaz. Bu kazançlar gelir vergisi mükelleflerince beyan edilmez.

n-) Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsbet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilemeyeceği

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderleri ve istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararları, istisna dışı kurum kazancından indirilemez.

Bu itibarla kurumlar vergisinden müstesna kazançlarla diğer faaliyetlerden doğan kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının işletme kayıtlarında ayırımının yapılması gerekmektedir.

III- TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLEME

A- Matrahın Tayini

a-) Safi Kurum Kazancı

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların kazançlarının tespitinde ise gelir vergisi kanununun zirai kazancın tespitine ilişkin hükümleri uygulanır.

Vergi Usul Kanununun 177'inci maddesine göre ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar olup bilanço usulünde defter tutmak zorundadırlar.

Bilanço esasında ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem içinde işletme sahiplerince işletmeye ilave edilen değerler farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise bu farka eklenir. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında vergi usul kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri ile gelir vergisi kanununun indirilecek giderlere ait 40'ıncı maddesi ve kurumlar vergisi kanununun aşağıda açıklanacak olan 7'inci ve müteakip maddeleri dikkate alınır.

Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar ayrıca gelir vergisi kanununun 56, 57 ve 58'inci maddelerini uygulayacaklar, hasılat ve masraflar bakımından zirai faaliyetle uğraşan gelir vergisi mükellefleri gibi hareket edeceklerdir.

b-) Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'inci maddesine göre tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı veya birlikte sermayesinin, kar 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 tabidir. Şartlar şunlardır.

- 1- İştirakin gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyetle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması
- 2- Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden %10 dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması
- 3- Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000,-YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi

Bu düzenlemenin amacı, yukarıdaki şartlarla yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kar dağıtılsa bile vergi uygulaması açısından kar payı dağılmış olduğu kabul edilerek bu iştiraklerin kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmasını sağlamaktır.

Konuyla ilgili diğer önemli hususlar şöyledir.

- Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, istisnalar düşülmeden önceki vergi öncesi kurum kazancıdır.

- Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının varlığı halinde yurt dışındaki iştirakin elde ettiği kar, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle tam mükellef kurumun kurumlar vergisi matrahına (geçici vergi dönemleri itibariyle de geçici vergi matrahına) hissesi oranında dahil edilecektir.
- Kontrol edilen yabancı kurumun zararları bu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumun kazançlarının tespitinde dikkate alınmaz.
- Yurt dışındaki iştirakin, bulunduğu ülkede ödediği gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilecektir.
- Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının yurt dışındaki kurum tarafından dağıtılması halinde, elde edilen kar paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmez.

c-) İndirilecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanununun 6’ncı maddesinde safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun indirilecek giderlere ilişkin 40’inci maddesi de dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8’inci maddesinde ise kurumlar vergisi mükelleflerinin aşağıdaki giderleri ayrıca hasıllattan indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Bu giderler hisse senedi ve tahvillerin kağıt ve basım giderleri, malzeme, noter, tasdik ve tescil giderleri, damga vergisi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler, verilen komisyonlar, borsaya kaydı için yapılan giderler olup hasıllattan indirilebilecektir.

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kurumların kuruluşları ve örgütlenmeleri sırasında yapılan sözleşme hazırlanması, tanıtım gibi giderlerdir.

Genel Kurul Toplantı Giderleri ile Fesih, Tasfiye, Devir ve Bölünme Giderleri

Genel kurul toplantıları için yapılan giderler, ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli, genel kurul üyelerinin örf ve adete uygun temsil ve ağırlama giderleri ve benzeri giderlerdir.

Şirketlerin birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiyesiyle ilgili olarak yapılan giderler de kurum kazancından indirilebilecektir.

Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı şirket kazancından komanditer ortaklara düşen paydan ibarettir. Komandite ortakların şirket karından aldıkları pay Gelir Vergisi Kanununa göre şahsi ticari kazanç durumundadır. Bu nedenle komandite ortakların payı kurum kazancından indirilecektir.

Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları bu maddeye göre kurum kazancından indirilir.

Diğer taraftan katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri halinde yaptıkları kar payı ödemeleri ve kurumların katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Sigorta ve Reasürans Şirketlerince Ayrılan Teknik Karşılıklar

Sigorta ve reasürans şirketlerince bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait aşağıda belirtilen teknik karşılıklar kurum kazancından indirilebilecektir.

1- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları. Bunlar, 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. Bunlar 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. Bunlar her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez.

4- Dengeleme Karşılığı. 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 karşılıklarından oluşur.

Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

d-) Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi hükmüne göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirilir.

1- 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurumlar vergisi kanununa göre yapılan devirlerde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünmede bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarının indirilmesi

mümkündür. Bunun için ayrıca devralınan veya bölünen kurumların son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartları aranır. Şartlar ihlal edilirse zarar mahsubu nedeniyle vergi ziyayı doğmuş sayılır.

2- Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlar maddedeki şartlar dahilinde kurum kazancından indirilebilir. Ancak bunun için 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 ibrazı gerekmektedir. Ayrıca rapor ekindeki beyanname ve mali tabloların yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunan ülkede denetim yetkisini haiz bir kuruluş yoksa vergi beyannamesi ve eki bilanço ve gelir tablosunun yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak ve onaylatılacak birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik veya konsolosluklarına onaylatılacak aslının ve tercüme edilmiş örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir.

Türkiye’de indirilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

e-) Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesine göre Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilebilecektir.

1- Ar-Ge İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre mükellefler, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında işletme bünyesinde yaptıkları harcamalarının % 100’ünü kurum kazancından indirebilirler.

Ar-Ge faaliyetleri, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, yeni yöntemlerle yeni ürünler, maddeler, araçlar, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler üretilmesi, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, yeni üretim, yöntem, süreç ve işlemlerin araştırılması ve geliştirilmesi, ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin araştırılmasına yönelik faaliyetlerdir.

Ar-Ge faaliyeti esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez.

Ar-Ge harcamalarının bu kapsamda değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunludur.

Ar-Ge harcamaları, Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ve finansman giderlerinden oluşur.

Kurumlar hesap dönemi içinde patent ve lisans gibi gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadır. Proje sonucu ortaya böyle bir gayrimaddi hak çıkarsa aktifleştirilir ve amortismanına tabi tutulur.

Gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve vergi usul kanununa göre aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar gider yazılabilir.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden % 100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır. Bu tutar yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırında gösterilecek, ilgili dönemde kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilmeyen tutar sonraki hesap dönemine devredecektir.

Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler (1) no'lu kurumlar vergisi tebliğinin ekindeki (ek:1) formata uygun olarak hazırlayacakları raporu bir yazı ekinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndereceklerdir. Bakanlık projenin münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığını tespit amacıyla projeyi TÜBİTAK veya üniversitelere intikal ettirecektir. İncelemeyi yapacak kuruluş anılan tebliğin ekindeki (ek:2) formata göre düzenlenen değerlendirme raporunu Gelir İdaresi Başkanlığı ve başvuru sahibine gönderecektir. Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen proje nedeniyle indirim yapılması halinde vergi ziyana sebebiyet verilmiş olacaktır.

Ar-Ge indirim yapan mükelleflerin yararlandıkları Ar-Ge indiriminin doğruluğuna ilişkin YMM tasdik raporunu da bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe giren ve 2023 yılına kadar uygulanacak olan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile de mükelleflere gelir vergisi stopaj desteği, sigorta primi desteği, damga vergisi istisnası, teknogirişim sermayesi desteği ile birlikte Ar-Ge indirimi imkanı da tanınmıştır.

Anılan kanuna göre, Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslar arası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancından indirilir.

Ayrıca bu harcamalar aktifleştirilmek suretiyle amortisman yolu ile itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki dönemlere devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılıp dikkate alınır.

5746 Sayılı kanun kapsamındaki bu indirim, istisna ve teşviklerden yararlananlar kurumlar vergisi kanunundaki Ar-Ge indiriminden yararlanamazlar.

Ar-Ge indiriminden bu kanun kapsamında yararlanılması ile ilgili esaslar 31.07.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmış olan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde açıklanmış bulunmaktadır.

2- Sponsorluk Harcamaları

3289 sayılı gençlik ve spor genel Müdürlüğü'nün 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 si kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri, sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri, spor malzemesi bedelleri, gençlik ve Spor genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar, sporcuların bonservis bedelleri, müsabaka sonuçlarına göre sporculara ve spor adamlarına verilen primler gibi harcamalardır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16.6.2004 gün ve 25494 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan Sponsorluk Yönetmeliğinde (22.12.2005 gün ve 2603 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan bir yönetmelikle bu yönetmelikte bazı değişiklikler yapılmıştır) düzenlenmiştir.

Bu yönetmeliğe göre sponsorluk alan ile sponsorlar arasında yazılı bir sözleşme yapılması zorunludur.

Aynı yönetmeliğe göre sponsorluk bedeli sponsor tarafından bizzat harcanabilir veya sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilir.

Kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

3- Bağış ve Yardımlar

Kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlar şunlardır.

- Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar:

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının %5 ine kadar olan kısmı. Bu indirim tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır. İndirilemeyen kısım ertesi yıla devredilmez.

- Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar:

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, 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 ve bu tesislerin inşası ve faaliyetlerin devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı. Bağışların makbuz karşılığı yapılması, aynı bağışların işletmeden çekilerek yapılması halinde fatura düzenlenmesi ve faturanın arka yüzüne faturadaki değerlerin ilgili kamu kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kişiler tarafında imzalanması yeterlidir.

- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar:

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür, sanat ve turizm amaçlı faaliyetlere ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tamamı. Kurumlar vergisi kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılmış olan bu faaliyetlere ilişkin bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin Bakanlık yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

- Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar:

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.

- Kızılay'a Yapılan Bağış ve Yardımlar:

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

f-) Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesine göre kurum kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderlerin indirilmesi kabul edilmez.

1- Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurum ortak veya sahiplerinin koydukları sermayenin neması kar payıdır. Bunun dışında özsermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak indirimi mümkün değildir.

2- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Bu konuda aşağıda geniş açıklama yapılacaktır.

3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

Bu konuda aşağıda geniş açıklama yapılacaktır.

4- Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler

Yedek akçeler gider değil, kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısımlardır.

Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine veya sözleşmelerine göre kardan ayrılan yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıklarının kurum kazancından indirimi mümkün değildir. Ancak Bankacılık Kanununa göre ayrılan özel karşılıklar kurum kazancının tespitinde gider yazılabilir.

5- Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları Ve Gecikme Zamları

Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları, tecil faizleri ile Vergi Usul Kanununa göre ödenen gecikme faizi ve pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmez.

Sosyal Güvenlik Kurumlarına ödenen gecikme zam ve cezalarının da kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

6- Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

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

7- Bazı Taşıtların Gider ve Amortismanları

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 indirimi konusu yapılamaz.

8- Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin Ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri kurum kazancından indirilemez.

9- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminat

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların gider olarak kabulü mümkün değildir.

10- Alkollü İçki, Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50 si kurum kazancından indirilemez.

Bakanlar Kurulu yetkisine istinaden 90/1081 sayılı kararı ile sözkonusu oranı yüzde sıfır olarak tespit etmiştir.

Diğer taraftan 5727 sayılı Kanunla, 4207 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi değiştirilerek 19.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yukarıda belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bunlar dışında ayrıca aşağıdaki giderlerin de kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez.

11- Kurumlar Vergisinden Müstesna Kazançlarına İlişkin Giderler

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar istisna dışı kurum kazancından indirilemez.

12- Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar payları menkul sermaye iradidir. Bu nedenle kurum kazancından indirilemez.

Kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri ise ücret gideri olarak dikkate alınacaktır. Bu ikramiyelerin bilanço günü itibariyle ödenecek tutarı kesinleştiğinden, personele o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri ilgili olduğu yılın kazancından indirilebilecektir. Ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi stopajına tabi tutulması gerekmektedir.

13- Hırsızlık ve Dolandırıcılıktan Meydana Gelen Zararlar

Vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak giderler ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmiş olanlardan ibarettir. Kurumlarda hırsızlık, dolandırıcılık sonucu işletmenin uğradığı zararlar bu kapsamda olmadığından vergi matrahından indirilemez.

14- Ödenmeyen Sosyal Sigorta Primleri

Sosyal Sigortalar Kanununa göre ödenmeyen prim tutarları gider yazılamaz. Bu primler ödendiği tarihte gider yazılır. Ancak aralık ayına ilişkin primler ertesi yılın ocak ayında ödenirse aralık ayının gideri olarak dikkate alınır.

15- Kurum Kazancının Elde Edilmesi ve İdamesi İle İlgili Olmayan Giderler

Kurum kazancı ticari kazanç gibi hesaplanır. Bu yüzden yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir bağın olması gerekir. Böyle bir bağ yoksa yapılan harcamalar kurum kazancından indirilemez.

16- Belgelendirilemeyen Giderler

Vergi Usul Kanununun 227 inci maddesine göre kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda yer alan tevsik edici belgelerle belgelendirilemeyen harcamalar gider kabul edilmez.

17- Dönemsellik İlkesine Uymayan Giderler

Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancı ticari kazanç gibi hesaplanır. Ticari kazançların elde edilmesinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Dolayısıyla, kazancın tespitinde kazancın elde edildiği döneme ilişkin giderler indirilebilir. Sonraki döneme ait giderler indirim konusu yapılamaz.

18- Özel Kanunlarla Kabul Edilmeyen Giderler

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine göre bu kanuna bağlı I, III ve IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (otomobil ve benzerleri, yat, kotra ve özel tekneler, uçak ve helikopterler) alınan vergi, ceza ve gecikme zamları gider kabul edilmez. (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç)

Ayrıca kurumlarca ödenen özel iletişim vergisi Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.

19- Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili gider niteliğinde sayılmamaktadır. Dolayısıyla bu giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZ, KUR FARKLARI VE BENZERLERİ

Örtülü Sermaye Kavramı

Kurumlar Vergisi Kanununun 12'inci maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede

kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Ortaklık İlişkisinde Ortaklık Payı Sınırı

Ortaklık ilişkisinde herhangi bir ortaklık payı sınırı yoktur. Ancak İMKB de işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde bu hisselerin ait olduğu kurumdaki yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir.

Ortakla İlişkili Kişi

Ortakla ilişkili kişi ortağını, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bir kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10 unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade eder.

Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Temin Edilmesi

Borcun ortaklık ilişkisi olan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdaki doğrudan temin edilmemesi, üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi halinde de örtülü sermaye sözkonusu olabilecektir.

Örneğin (X) kurum, (Y) kurumun %50 hisseli ortağıdır. (Z) kurumun ise bu kurumlarla ortaklık ilişkisi yoktur. (X) kurumu (Z) kurumuna, (Z) kurumu da (Y) kurumuna borç vermiştir. Bu durumda (Y) kurumunun ortağı olan (X) kurumundan, (Z) kurumu üzerinden dolaylı olarak borç temin ettiği kabul edilerek borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

Borcun İşletmede Kullanılması Gerekliği

Örtülü sermayeden söz edebilmek için borcu alan kurumun bu borcu yatırım veya işletme faaliyetlerinde kullanması gerekir. Alınan borcun aynı şartlarla başka bir kuruma aktarılması halinde işletmede kullanılan bir borçtan söz edilemeyeceğinden bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

Örtülü Sermaye Sayılacak ve Sayılmayacak Borçlanmalar

Ortaktan veya ortakla ilişkili kişiden yapılan borçlanmanın örtülü sermaye olarak nitelendirilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Bu oranı aşan borç tutarları oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye durumundadır.

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda üç katın hesabında her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır.

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımlarından doğan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak bu süreleri aşan vadeli alımlardan doğan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacaktır.

Alınan avanslar işletme için alınan borç mahiyetindedir ve örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmaları örtülü sermaye sayılmayacaktır.

Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

Bankaların faaliyet konuları çerçevesinde ulusal ve uluslararası piyasalardan yaptığı borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Finansal Kiralama şirketleri ile 90 sayılı ödünç para verme işleri hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemelerin Veya Hesaplanan Tutarların Kar Payı Sayılması ve Düzeltme İşlemleri

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında borç alan ve 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 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. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Düzeltilme borç verenin durumuna göre yapılacaktır.

Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde

Kullanılan borç nedeniyle daha önce gider yazılan faiz, kur farkı ve benzeri giderler işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben düzeltilebilir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltilmesi 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.

Borç verenin örtülü sermaye durumundaki alacağına isabet eden faizler kar payı kabul edildiğinden iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır. Öz sermaye sayılan borca ilişkin borç veren lehine ve aleyhine oluşan kur farkları vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örtülü sermaye kullanan kurumun hesap dönemi kapandıktan sonra yapacağı düzeltme talebi vergi dairesince Vergi Usul Kanununa göre sonuçlandırıldıktan sonra tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi halinde karşı taraf düzeltme işlemini kendiliğinden yapabilecektir. Ancak karşı taraftaki düzeltme işleminde zamanaşımı süresinin geçmiş olması mümkündür. (1) no.lu kurumlar vergisi genel tebliğinde borç kullananın düzeltme talebinin zaman aşımı süresi içinde yapılmış olması halinde düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi şartıyla süreye bakılmaksızın gerekli düzeltmenin yapılacağı açıklanmıştır.

Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi , Vergiye Tabi Olmayan Veya Vergiden Muaf Kişi Olması Halinde

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması halinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılır. Bu şekilde dağıtılan kar payı net kabul edilip brütleştirildikten sonra vergi stopajına tabi tutulacaktır. Ancak örtülü sermayeye isabet eden kur farkı kar payı kabul edilmeyecek ve stopaja tabi tutulmayacaktır.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLAR

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda “örtülü kazanç dağıtımı” olarak düzenlenmiş olan bu müessese 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adıyla yeniden düzenlenmiştir.

6.12.2007 gün ve 26722 sayılı Resmi Gazetede “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar” yayınlanmıştır.

Kurumlar Vergisi kanununun 11 inci maddesinin (1) inci fıkrasının (c) bendinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmıştır.

Kanunun “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13üncü maddesi ise şöyledir.

“ 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,

cret 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 stsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(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 kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat ve 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 kar 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 satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

-) 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 zerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak 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 uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar 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 düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve denmiş olması şarttır.

(7) 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, emsallerine 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 usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir. ”

Kapsam

Kurumların ilişkili kişilerle yurt içi ve yurt dışı faaliyetleriyle ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazanç kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

Tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar bu düzenlemenin kapsamı dahilindedir.

Mal veya hizmet alım ya da satımı, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemleri de kapsamaktadır.

İlişkili Kişi

İlişkili kişi kavramı şu kişileri ifade etmektedir.

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumlar veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Ortakların eşleri,
- Ortaklarının veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları.

Bu ilişkilerde sermaye veya kar payı oranının önemi yoktur.

Kurumun ilişkili olduğu gerçek kişi, kendi ortakları dışında kalan kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanlarıdır.

Kurum çalışanlarının kurum ile ilişkilerinin işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması halinde kurum çalışanı ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi sayılmayacak, ancak kurum ile çalışanı arasında istihdam ilişkisi dışındaki işlemler ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.

Kurumun ilgili olduğu kurum ise iştirakleri, ifade eder. Kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamındadır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu geręek kişiler ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve alt soyu ile üçüncü derece dahil yansoy ve yakın hısımlarıdır.

Kurumun ortağının ilgili bulunduğu kurum, ortağın başka bir kuruma ortaklığını ifade eder.

Kurumun veya ortaklarının idaresi ve denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu geręek kişiler ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında etkisi bulunabilecek yönetim kurulu başkan ve üyeleri, üst düzey yöneticileri ve denetçileri gibi kişilerdir.

Nüfuzu altında bulundurduğu geręek kişi veya kurumlar ise, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek şekilde sürekli bir ekonomik ilişki içinde olduğu kişilerdir. Ancak olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisi, bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayilik dışındaki işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

Aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemler fiyat piyasa koşullarına göre belirlendiğinden ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatın piyasa fiyatına uygun olmaması durumunda bu fiyatın emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedel öncelikle iç emsal kullanılarak belirlenmeye çalışılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedel bulunamıyorsa veya güvenilir değilse dış emsal kullanılacaktır.

Emsallere Uygun Fiyat Ya da Bedelin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler

Kurumlar ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri belirlenen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

5520 sayılı kanunun 13 üncü maddesinde, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi sayılarak bu yöntemlerden herhangi biri ile emsallere uygun fiyata ulaşma imkanı yoksa mükellefin işlemin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği yöntemleri kullanabileceği, uygulanacak yöntemin mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak da belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararında ise kanunda yazılı yöntemler dışında işleme dayalı yöntemler olarak kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yönteminden bahsedilmiştir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılan bu yöntemlerin mahiyeti aşağıda açıklanmıştır.

1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntem emsallere uygun fiyatın, 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.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir.

Bu yöntem, işleme konu mal ve hizmet ile işlemin koşullarının, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde ve ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması halinde uygulanacaktır. İşlemler arasında ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa bu farklılıklar düzeltilerek yöntem uygulanabilir. Örneğin ilişkisiz kişilere satış fiyatı nakliye ve sigortayı içermiyor, ilişkili kişilere satış içeriyorsa gerekli düzeltme yapılarak bu yöntem uygulanabilecektir.

2- Maliyet Artı Yöntemi

Bu yöntem emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Makul brüt kar oranı işlemi yapan mükellefin bu mal ve hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kar oranıdır. Ancak böyle bir brüt kar oranı mevcut değilse veya karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersiz ise, karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyat ya da bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kar oranları da bu yöntemin uygulamasında 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 maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık varsa bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılabilir olması gerekmektedir.

3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Bu yöntem işlem konusu mal veya hizmetin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Bu yöntemde ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye satılması halinde uygulanan fiyat esas alınmakta ve bu fiyattan makul bir brüt satış karı düşülmektedir.

Yöntemin uygulanmasında ilişkili kişilerle yapılan işlemle ilişkisiz kişilerle yapılan işlemin karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Farklılıklar varsa düzeltilebilir nitelikte olması halinde düzeltme yapılarak işlemler karşılaştırılabilir.

4- Kar Bölüşüm Yöntemi

Bu yöntem, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlemler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

Bu yöntemin daha önce açıklanan üç yöntemin kullanılmadığı durumlarda kullanılması gerekmektedir.

Kar bölüşüm yönteminde, önce ilişkili kişilerin yaptığı işlemde doğan kar belirlenir. Sonra bu kar emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardakine uygun şekilde ilişkili şirketler arasında paylaşılır.

5- İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Bu yöntem mükellefin ilişkili kişilerle yapılan bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanır.

Bu yöntemde öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kar marjı dikkate alınır. Bu mümkün değilse ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net kar marjı dikkate alınır.

6- Maliye Bakanlığı İle Anlaşma Usulü

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 5 inci fıkrasında mükellefe ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapma imkanı getirilmiştir. Anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve şartlarla kesinlik taşıyacak ve bu şekilde belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılmayacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşması süreci kurumun yazılı başvurusu ile başlar.

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 Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruları mümkündür.

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 idareye başvurmaları mümkündür.

Başvuru ve eki belge ve bilgiler İdarece ön değerlemeye tabi tutularak gerekirse ek bilgi ve belge istenir veya mükellefle görüşme yapılabilir.

İdare yaptığı analiz ve değerlendirmeler sonucu anlaşmayı kabul veya red edebilir ya da değişiklikler yapılması koşuluyla kabul eder. İdare başvuruyu kabul ederse mükellefle idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Anlaşmanın süresi azami 3 yıldır. İmzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade eder.

Bu anlaşmanın yapılmış olması anlaşma konusuyla ilgili olarak inceleme yapılmayacağı anlamına gelmez. Anlaşmada belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılmayacak, fakat yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı incelenebilecektir.

İdare mükellefin koşullara uyup uymadığını anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir. Bu raporun anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde 18.11.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış olan (1) seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ ekindeki (ek:1) formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdareye gönderilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdareye başvurmak şartıyla, anlaşmanın yenilenmesi mükellef tarafından istenebilir. İdare mevcut anlaşmanın aynı şartları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Ancak idare anlaşmadaki işlemlerin mahiyetinin, koşullarının ve varsayımların değiştiğine veya farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

Anlaşmada yer alan kritik varsayımlarının gerçekleşmemesi, anlaşmadaki koşullarda önemli değişiklikler gerçekleşmesi, mevzuatta ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında peşin fiyatlandırma anlaşmasını etkileyecek değişiklikler olması ve iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında diğer ülke idaresinin anlaşmayı revize veya iptal etmesi hallerinde peşin fiyatlandırma anlaşması revize edilebilir.

Anlaşmanın revize edilmesini nedenlerini de göstererek mükellef de isteyebilir. İdare bu talebi kabul etmezse anlaşma aynen devam eder.

Anlaşmanın revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından tespit edilir, ancak mükellef anlaşmanın revize edilmesini kabul etmezse İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir.

Anlaşma, mükellefini anlaşmada belirtilen koşullara uymaması, ibraz ettiği bilgi ve belgelerin eksik veya yanlış olduğunun tespiti, yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi hallerinde raporun ilgili bulunduğu hesap dönemi başından itibaren iptal edilebilir.

Mükelleften İstenecek Belgeler

Yukarıda bahsedilen (1) no'lu genel tebliğ ile, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum ile ilgili olarak mükelleflerden bazı bilgi ve belgeler istenmekte, grup içi hizmetlerde ve gayrimaddi haklarda emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması konusunda açıklamalar yapılmaktadır. Aşağıda bu konulara değinilmiştir.

Emsallere uygunluk ilkesi uygulamasıyla ilgili kayıt ve belgelerini saklaması gerekmektedir.

Ayrıca ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle ilgili olarak düzenlenmesi gereken iki belge daha mevcuttur.

1- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

(1) no.lu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ ekinde (ek:2) yer alan bu formda transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Bu işlemlerden bir veya birkaçının bulunması halinde bu form doldurulacaktır. Formda belirtilen işlemlerin bulunmaması halinde bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde gönderilmeyecektir.(Ek : 2 formun nihai şekli 22.04.2008 Resmi Gazete tarihli 2 no.lu genel tebliğle belirlenmiştir.)

Formlar, kurumlar vergisi beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilecektir.

2- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Raporun formatı anılan tebliğin (3) no.lu ekini oluşturmaktadır.

Bu raporu Büyük mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemlere, diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak hazırlayacaklardır.

Ayrıca tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01.01.2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırma Raporunu hazırlamaları gerekmektedir.

Bu rapor kurumlar vergisi beyanname sinin verilme süresine kadar hazırlanıp saklanacak ve istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilecektir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Kanunun 13. maddesinin (6) no.lu fıkrasına göre tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, kar payı sayıldığı için, bu karın net kar payı sayılarak brütünün bulunması ve bulunan brüt tutar üzerinden ortağın hukuki niteliğine göre vergi stopajı yapılması gerekmektedir.

Düzeltilme, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından geçici vergi dönemi içinde yapılabilir. Karşı tarafın da aynı dönem içinde yapması mümkündür.

Düzeltilme geçici vergi döneminden sonra yapılacaksa örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşip ödenmesi şartıyla örtülü kazanç dağıtılan tarafından bir sonraki geçici vergi döneminde düzeltme yapılabilecektir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü kazanç dağıtan kurumun düzeltme talebi Vergi Usul Kanununa göre sonuçlandırılır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi halinde örtülü kazanç dağıtan kurumda da gerekli düzeltme yapılabilecektir.

Örtülü kazanç dağıtan kurumun zamanaşımı süresi içinde düzeltme talep etmesi halinde, düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi şartıyla örtülü kazanç dağıtılan nezdinde süreye bakılmaksızın düzeltme yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtılan kişi tam mükellef kurum ise, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kar payı geliri sayılacak, şartlar varsa iştirak kazançları istisnası uygulanacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiye muaf bir kişi olması halinde örtülü olarak dağıtılan kazançlar, hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı kabul edilecektir. Bu kar payı brütleştirildikten sonra bulunan tutar üzerinden GVK Md.94/6-b, KVK Md. 15/2 ve 30/3-6 gereğince stopaj yapılacaktır.

Örnek:

Tam mükellef kurum olan (X), ortağı olan (Y) ye emsallere uygun fiyatı 200.000,- YTL olan malı 115.000,-YTL ye satmıştır.

Bu olayda ilişkili kişilerle yapılan bir işlem ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bir bedel söz konusudur.Bu itibarla Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmiştir.

Bu durumda yapılacak işlemler şunlardır.

200.000-115.000=85.000,-YTL transfer fiyatlandırması yoluyla (Y) ye aktarıldığından bu tutar (X) kurumunun dönem matrahına eklenerek kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacaktır.

Tarhedilen vergiler, ihtilaf yaratılmadan veya ihtilaf sonucu yargı kararıyla kesinleştikten sonra ödendiğinde karşı tarafta düzeltme yapılabilecektir.

85.000,- YTL lik tutar (Y) için kar payı durumundadır. Eğer (Y) tam mükellef kurum ise bu tutar iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek ve düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

(Y), Türkiye de iş yeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise 85.000,-YTL lik tutar dağıtılmış net kar payı sayılacak ve brüte tamamlanarak KVK Md.30/3 ve 2009/14593 sayılı Kararnameye göre %15 oranında stopaj yapılacaktır. Stopaj matrahı (85.000/0,85=) 100.000,-YTL, stopaj tutarı 15.000,-YTL dir.

(Y), kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK md. 15/2 ve 2009/14594 sayılı kararnameye göre %15 oranında stopaj yapılacaktır.

(Y), dar mükellef gerçek kişi ise bu defa G.V.K md. 94/6-b ve 2009/14592 sayılı Kararnameye göre %15 oranında stopaj yapılacaktır.

(Y), tam mükellef gerçek kişi ise yine GVK md. 94/6-b ve 2009/14592 sayılı Kararnameye göre %15 stopaj yapılacaktır.

(X), dar mükellef kurum olsaydı, yurt dışındaki ana merkezine aktardığı örtülü kazanç tutarı yine net kar payı kabul edilecek ve brütleştirildikten sonra KVK md. 30/6 ve 2009/14593 sayılı Kararname gereğince %15 oranında stopaja tabi tutulacaktır.

Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

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, alamenti 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.

Gayri maddi haklar, ya bir malın üretiminde veya bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip hakları ifade eder.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı Hakkındaki (1) no.lu genel tebliğde, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayrimaddi hakların yer alması halinde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle ilişkisi olmayan kişilerle yapılan işlemler arasında, karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerektiği, gayrimaddi hakların kiralanması ve satışında karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabileceği, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemin bulunmadığı, yüksek düzeyde değerli

gayrimaddi hakların yer aldığı işlemlerde emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygunluk İlkesi

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, planlama, bilgisayar hizmetleri, revizyon, müşavirlik, piyasa araştırmaları, halkla ilişkiler tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü konularında hizmet verebilmektedir.

Bu hizmetler için Holding tarafından düzenlenen faturaların bağlı şirketler tarafından gider yazılabilmesi için

- Hizmetin verilmiş olması,
- Faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak gösterilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedeli yer alacaksa her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Diğer taraftan gruba dahil şirketler arasında da hizmet alış verişleri yapılabilmektedir.

Grup içi hizmetlerde de,

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının,
- Hizmeti alan şirketin bu hizmete ihtiyacı olup olmadığının,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir.

Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikte bir hizmetin bulunması halinde karşılaştırılabilir fiyat yönetimi kullanılabilir. Muhasebe, hukuk ve bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem uygulanabilir. Ancak karşılaştırılabilir bir fiyat bulunamıyorsa "Maliyet Artı" yönteminin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında ilişkili kişilerle yapılan işlemler ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlere ait maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Aksi halde maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmak gerekir.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda diğer yöntemlerin kullanılması mümkündür.

g-) Matrahın tespitine İlişkin Bir Örnek

Örnek:

(X) Anonim Şirketinin 2009 yılı ticari bilanço karı 7.095.000,-TL'dir. Bu karın 700.000,-TL'lik kısmı tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancından, 660.000,-TL'lik kısmı şirketin 3 yıldan beri aktifinde bulunan iştirak hisselerinin satışından (660.000,-TL.'nin % 75'i olan 495.000,-TL.'nin 2010 yılında, 2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel bir fon hesabına alındığı varsayılmıştır.), 160.000,-TL'lik kısmı yurt dışı inşaat

onarım işlerinden sağlanan ve Türkiye'ye transfer edilerek kayıtlara alınan kazançlardan oluşmaktadır.

Şirket yıl içinde 3813 sayılı kanun kapsamında bir amatör spor kulübü için sözleşme yaparak ve belgeleri temin ederek 160.000,-TL sponsorluk kapsamında harcama, ayrıca kamu yararına çalışan bir derneğe makbuz karşılığı 350.000,-YTL, Belediye hastanesi inşaatı için belediyeye makbuz karşılığı 71.000,-TL bağış yapmıştır.

Şirketin mahsup edilecek geçmiş yıl (2008) zararı 720.000,-TL'dir.

Bu verilere göre (X) Anonim Şirketinin 2009 yılı kurumlar vergisi matrahı şöyle olacaktır.

7.095.000,-TL	: Ticari Bilanço Karı
<u>581.000,-TL</u>	: Bağış ve Yardımlar
7.676.000,-TL	
700.000,-TL	: İştirak Kazançları İstisnası
160.000,-TL	: Yurt Dışı İnşaat Kazancı
495.000,-TL	: İştirak Hissesi Satış Karının % 75'i
720.000,-TL	: Geçmiş Yıl Zararı
71.000,-TL	: Belediye Hastanesine Bağış
160.000,-TL	: Sponsorluk Harcamaları
<u>312.800,-TL</u>	: Bağış, Yardım (7.676.000 – 700.000 – 720.000) x %5
5.057.200,-TL	: Kurumlar Vergisi Matrahı

B- Beyan

Kurumlar Vergisi mükellefleri vergiye tabi kazançlarının tamamı için tek bir beyanname vereceklerdir. Şube, büro, mağaza ve sair bağlı işyerleri için ayrı beyanname verilmez.

Beyanname hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Beyannameye dipnotlu bilanço ve dipnotlu gelir tablosu karşılaştırmalı olarak ve transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form eklenecektir. Ayrıca 2008 yılı sonuçlarına göre aktif toplamı 9.098.662.-YTL yi veya net satışları 20.221.190.-TL yi geçenler kar dağıtım tablosunu da ekleyeceklerdir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesine bu tabloların yanı sıra aşağıda belirtilen bildirim ve belgelerin de eklenmesi gerekmektedir.

- Kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ait belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Ortaklar arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortaklarının adları, unvanları ve ikametgah adreslerine ait liste,
- Diğer indirimleri açıklayan bir yazı

- Ayrıca beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle düzenlenen liste ve ekler 367 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre kurumlar vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

E Beynamede "Ekler" in içinde yer alan söz konusu bölümler doldurulacaktır.

Ayrıca beyanname ve ekleri ile ilgili damga vergileri beynamede damga vergisine ait bölüme yazılarak tahakkuk fişinde görünmesi sağlanacaktır.

Kooperatif Gelirlerinin Sadece Gayrimenkul Gelirlerinden ve Mevduat Faizlerinden Oluşması Halinde Beyan

Kooperatiflerin gelirlerinin vergi stopajına tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirleri ile vergi stopajına tabi tutulmuş mevduat faizlerinden ibaret olması halinde kurumlar vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verilmez. Yapılan stopaj nihai vergi durumundadır.

Ancak kooperatiflerinin bu gelirlerinin yanında başka gelirleri de varsa kurumlar vergisi beyannamesi vermek ve beyannameye gayrimenkul kira gelirleri ile mevduat faizlerini de dahil etmek durumundadırlar. Beyan edilen gelirlerden kesilmiş bulunan vergiler kurumlar vergisine mahsup edilecektir.

C- Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Stopajı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde tam mükellef kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 (Bakanlar Kurulu'nca başka bir oran belirlenmediği sürece) oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Konunun geçici birinci maddesine göre ise,

- Bu kanun uyarınca vergi stopajına tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesi uyarınca vergi stopajına tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden bu kanun uyarınca

ayrıca vergi stopajı yapılmaz.

a-) Vergi Stopajı Yapmakla Sorumlu Olanlar

Kanunun anılan 15'inci maddesine göre stopaj yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortakları, dernek ve vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile zirai kazançlarını bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

b-) Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar

1. Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri. Stopaj oranı halen 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre % 3'tür.

2. Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri. Stopaj oranı halen 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20'dir. Bu stopajda kooperatifin türünün, mükellef veya vergiden muaf olup olmamasının önemi yoktur. Kooperatifler dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerine ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden stopaj yapılmayacak bu kira gelirleri kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.
3. Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemeler. Bu stopaj gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 5'inci bendi uyarınca vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden yapılmaktadır. Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin bir iktisadi işletme oluşturulacak şekilde kiralanması halinde stopaj yapılmayacaktır.
4. Her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler. Ancak bu Gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67.'inci maddesine göre stopaja tabi olduğundan anılan geçici madde yürürlükte olduğu sürece Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca stopaj yapılmayacaktır.
5. Mevduat faizleri. Mevduat faizleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesine göre stopaj yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca stopaj yapılmayacaktır.
6. Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları. Bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesine göre stopaj yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca stopaj yapılmayacaktır.
7. Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları. Bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesinde göre stopaj yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca stopaj yapılmayacaktır.
8. Repo Gelirleri : Bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesine göre stopaj yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uyarınca stopaj yapılmayacaktır.
9. Emeklilik yatırım fonları kazançları hariç olmak üzere fon ve yatırım ortaklıklarının vergiden müstesna kazançları üzerinden kurum bünyesinde yapılacak stopaj. Ancak bu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesine göre stopaj yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre stopaj yapılmayacaktır.

10. Dağıtılan Kar Paylarında Vergi Stopajı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından,

- Tam mükellef gerçek kişilere
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayanlara
- Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf olanlara
- Dar mükellef gerçek kişilere
- Dar mükellef kurumlara

- Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden stopaj yapılacaktır. (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.)

Stopaj oranı halen 2009/14592 – 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarına göre % 15'tir.

Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından,

- Tam mükellef kurumlara ve
- Türkiye'de bir işyeri veya daim temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden stopaj yapılmayacaktır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62'inci maddesiyle de bazı kar dağıtımları stopaj dışı tutulmuştur.

Anılan geçici 62'inci maddeye göre Kurumlar Vergisi mükelleflerinin,

- 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
- Yukarıdaki kazançlar dışında kalan ve 31.12.2002 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden müstesna kazançlarının,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61'inci maddesi kapsamında vergi stopajına tabi tutulacak kazançlarının (24.4.2003'den önceki başvurulara istinaden alınan teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanan ve % 19;8 oranında stopaja tabi tutulan kazançlar), dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacaktır.

Geçici 62'inci maddede yapılan bu düzenlemeye göre 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden müstesna kazançların (serbest bölge kazançları, teknoloji geliştirme bölgesi kazançları, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, 5422 sayılı mülga kurumlar vergisi kanununun geçici 24 ve geçici 28'inci maddelerindeki istisnalar gibi) dağıtılması halinde stopaj yapılmayacaktır.

11. Avans Kar Payı Dağıtılmasında Stopaj

(1)Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Kurumlar Vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemleri itibariyle doğan ticari karları üzerinden belli şartlarla avans kar payı dağıtabileceklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Ancak Danıştay 4'üncü Dairesi, 18.10.2007 tarih ve 2007 /2364E no.lu kararıyla, kanunun Maliye Bakanlığı'na böyle bir düzenleme yapma yetkisi vermediği gerekçesiyle anılan tebliğin avans kar payı dağıtımı ile ilgili bölümünün yürütülmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

Bu durumda kurumlar hesap dönemi kapanmadan kar dağıtımı yapamayacaklardır. Yapılması halinde dağıtılan kar paylarının ortaklara faizsiz olarak verilmiş borç kabul edilmesi mümkündür.

D- Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi

a) Tasfiye

Kanunun 17'inci maddesi hükmüne göre tasfiyeye giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

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, Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihte başlar ve tasfiyesinin bittiği tarihe kadar devam eder.

Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler iade edilir.

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılında başlayıp bitmesi halinde tasfiyenin bittiği tarihten itibaren otuz gün içinde verilir. Tasfiyeye giriş ve tasfiyenin bitiş tarihleri farklı takvim yıllarında gerçekleşmişse her döneme ilişkin tasfiye beyannamesi tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilir.

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye karıdır. Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Servet değeri bilançoda görülen öz sermayedir.

Tasfiye karı hesaplanırken ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye sırasında yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine, mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye sırasında elde edilen vergiden müstesna kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenir.

Tasfiye karının hesaplanması sırasında kanunun indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili maddeleri de dikkate alınacaktır.

b) Birleşme ve Devir

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi halinde birleşme nedeniyle infisah eden kurumların birleşme karı için tasfiye hükümleri geçerli olur. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.

Devir ise bir yada daha fazla kurumun diğer bir kuruma aktif ve pasifiyle katılmasıdır. Özel bir birleşme şeklidir.

Kanunun 19'uncu maddesine göre aşağıdaki şartları taşıyan birleşmeler devir hükmündedir.

- Birleşme sonucu 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.

Ancak birleşen ve birleşilen kurumların birbirlerine iştiraki nedeniyle, yapılacak sermaye artışının iştirak payları kadar daha az gerçekleşmesi bu şartların ihlali anlamına gelmez.

İştirakler hesabında kayıtlı değer ile iştirak hisselerinin itibari değeri arasında müspet veya menfi bir fark varsa bu fark vergiye tabi kurum kazancıyla ilgilendirilmez.

Yukarıda belirtilen çerçeve içinde yapılan devirlerde, aşağıdaki şartlara da uyulduğu takdirde münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir, birleşmeden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bu şartlar şunlardır.

- Münfesi kurum ile birleşilen kurum devir tarihi (şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih) itibariyle 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 içinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vereceklerdir.
- 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.

Devir işlemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi aynı döneme ait geçici vergi beyanname verme süresinden önce verildiyse bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmez. Münfesi kurumun devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak vergiye mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutar birleşilen kuruma ait kurumlar vergisine mahsup edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki şartlara uygun devir ve birleşme işlemleri KDV'den (KDV Md.17-4/C), bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden (damga vergisine ilişkin 2 sayılı tablo IV-17 no.lu fıkra), bu işlemlerden doğan kazançlar BSMV'den (6802 sayılı kanun Md.29/S), birleşme ve devir nedeniyle yapılacak işlemler harçtan (492 sayılı kanun Md.123) müstesnadır.

c) Bölünme ve Hisse Değişimi

Tam Bölünme

Kanunun 19'uncu maddesine göre tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz 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 devrolan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi tam bölünme hükmündedir.

Bölünme işlemi sonucu devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

Kısmi Bölünme

Yukarıda bahsedilen 19'uncu maddeye göre tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun, Türkiye'deki işyeri 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 kısmi bölünmedir. Ancak üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devrolunması zorunludur. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri devreden şirkete kalabileceği gibi bu şirketin ortaklarına da verilebilir.

Devirde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarlarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işleminde bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların belli şartlarla indirimi kabul edilmişken kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubu öngörülmemiştir. (KVK.Md.9) Bu itibarla kısmi bölünmede, bölünen kurumdan devralan kuruma zarar intikali ve mahsubu mümkün değildir.

Kısmi bölünmede, devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacak, menkul kıymet ve borçların da devri zorunludur.

Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devire konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen kıymetler karşılığında alınan iştirak hisseleri bilançoda iz bedelle takip edilecek, elden çıkarılması halinde kar realize edilmiş olacaktır. Devre konu net değer negatif olması halinde bu negatif fark geçici bir hesapta izlenecek, iz bedeliyle takip edilen iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek karlar hesabına aktarılacaktır.

Kısmi bölünmede 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.

Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün değildir. Zira bu durumda Kanunun aradığı "işletme bütünlüğünün korunması" şartına uyulmamış olacaktır.

03.07.2009 Tarihinden itibaren yapılacak bölünmelerde, Türk Ticaret Kanununda yer alan ayın karşılığı hisse senetlerinin şirketin tescilinden itibaren iki yıl geçmeden başkalarına devrine izin vermeyen sınırlama uygulanmayacaktır. (5904 sayılı kanunla getirilen hüküm.)

Hisse Değişimi

Yukarıda zikredilen 19'uncu maddeye göre 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 vermesidir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

d) Tam Bölünme, Kısmi Bölünme ve Hisse Değişiminde Vergilendirme

Tam bölünmede aşağıdaki şartlara uyulması halinde bölünme suretiyle müfeseh kurumun bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançları vergilendirilir, bölünmeden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

1-) Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar

- Bölünme tarihi (şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Siciline tescil edildiği tarih) itibariyle hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

- Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine vereceklerdir.

2-) 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 ekleyeceklerini bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir.

Kanunun 20'inci maddesinin son fıkrasına göre kısmi bölünme ve hisse değişiminden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

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

Devir ve birleşme işlemleri için yukarıda sözünü ettiğimiz KDV, Damga Vergisi, BSMV ve Harç istisnaları bölünme işlemleri için de geçerlidir.

IV- DAR MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLEME

A- Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar Vergisi Kurumu'nun 3'üncü maddesine göre kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançların üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

- Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlemlerden elde edilen ticari kazançlar (bu şartları taşıyıcılar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinde 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 zırai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar,

Ticari ve zırai kazançlarla gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye'de edilmiş sayılmasının koşulları madde metninde bellidir.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Menkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması, Türkiye'de nemalandırılması gerekir.

Diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesaba ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Dar mükellef kurumunun Türkiye'deki ticari veya zırai faaliyeti sonucu safi kurumun kazancı esas itibarıyla tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır.

Ancak kanunun 22'inci maddesi üçüncü fıkrasına göre dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez.

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faiz, komisyon ve benzerleri,
- Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallerine uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin

seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesine göre yabancı taşıma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunur.

Yabancı taşıma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur.

- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak aldıkları tutarlar,
- Türkiye'de 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 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

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları ise, Türkiye'de daimi veya arazi olarak çalışan bütün kurumlar için şöyledir.

- Kara taşımacılığında % 12,
- Deniz taşımacılığında % 15,
- Hava taşımacılığında % 5,

Yabancı taşıma kurumları Türkiye'de elde ettikleri hasılatı kaydetmek üzere " Hasılat Defteri" tutmak zorundadırlar. Bu defter tasdiğe tabi defterlerdendir.

Kanuni veya işmerkezi Türkiye'de bulunan ve hava taşımacılığı faaliyeti ile işgal eden kurumların yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla Kanada'da elde ettiği kazançların 1.1.2009 tarihinden itibaren Kanada'da gelir üzerinden alınan veya alınacak olan her türlü vergiden istisna edilmesi şartıyla, kanuni ve iş merkezi Kanada'da olan kurumların hava yolu ile yaptıkları yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla, Türkiye'de elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi sıfır oranında uygulanır. (27.05.2009 tarih ve 2009/15022 sayılı karar)

B- Beyan

Kurumlar Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarholunur. Beyanname, ilgili olduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatını muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde terkten önceki 15 gün içinde kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin vergi dairesine verilir.

C- Özel Beyan

Dar mükellef kurumlarının vergiye tabi kazancı gelir vergisi kanunundaki diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde etme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Özel beyanname taşınmazların elde çıkarılmasından doğan kazançlarda taşınmazın bulunduğu, taşınmazların ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elde çıkarıldığı, işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu, arızı olarak yapılan ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı, arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı, terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihalelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı, diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen yerin vergi dairesine verilir.

D- Dar Mükellefiyette Vergi Stopajı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde dar mükellef kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi stopajına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Stopaj, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayrisafi tutar üzerinden yapılacaktır.

Stopaj yapmakla sorumlu olanlar, bu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerdir.

Dar mükellef kurumların vergi stopajına tabi kazanç ve iratları ile yapılması gereken stopajın oranı aşağıdaki gibidir.

1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Oranım İşleri ile İlgili Hakediş Ödemeleri

Stopaj oranı halen 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 3'tür.

2- Serbest Meslek Kazançları

Stopaj oranı halen 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20'dir.

3- Gayrimenkul Sermaye İratları

Stopaj oranı halen 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre, finansal kiralama kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında % 1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında % 20'dir.

4- Menkul Sermaye İratları

30'uncu maddeye göre dar mükelleflerin kar payları hariç menkul sermaye iratları stopaja tabidir.

Geçici (1)'inci maddeye göre de gelir vergisi kanununun geçici 67'inci maddesine göre stopaja tabi tutulmuş kazançların bu kanuna göre stopaja tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla dar mükellef kurumların her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizleri ile mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve repo gelirleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre değil, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesine göre stopaj yapılacaktır.

Her nev'i alacak faizlerinden ise 30'uncu maddeye göre stopaj yapılacaktır. Stopaj oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na 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 tür krediler için ödenecek faizlerde (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dahil) % 0, mal tedarikinden kaynaklanan vade farklarında % 5, diğerlerinde % 10'dur.

5-Gayrimaddi Hakların Satış Devir ve Temlik :

Dar mükellef kurumların ticari veya zırai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller stopaja tabidir. Stopaj oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20'dir

6- Tam Mükellef Kurumlar Tarafından, Türkiye'de Bir İş Yeri Veya Daimi Temsilci Aracılığıyla Kar payı Elde Edenler Hariç Olmak Üzere Dar Mükellef Kurumlara Veya Kurumlar Vergisinden Muaf olan Dar Mükelleflere Dağıtılan Kar Payları

Stopaj oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre % 15'tir. Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmayacaktır.

7-Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar ile Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kazançlar

Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır.

Ayrıca bu anonim şirketlerin aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim ve limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları da kurumlar vergisinden müstesnadır.İştirak kazancına ait şartlar, iştirak eden şirketten, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması, yurt dışı iştirak kazancının en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması, iştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesidir.

Kanun'un 30'uncu maddesinin dördüncü maddesine göre yukarıda yazılı Kurumlar Vergisinden müstesna kazançlardan anonim ve limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları stopaja tabidir. Stopajın oranı aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre uygulanacak oranın yarısını geçemez. Bu itibarla uygulanacak oran 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen oranın yarısı olan % 7,5'tur.

8- Sergi ve Panayır Kazançları

Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden kurum bünyesinde % 15 oranında stopaj yapılması hükme bağlanmıştır. (Md.30/5) Ancak 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile stopaj oranı % 0 olarak belirlenmiştir.

9- Yıllık ve Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların İndirim ve İstisnalar Düşülmeden Önceki Kurum Kazancından Hesaplanan Kurumlar Vergisi Düşüldükten Sonra Kalan Kısım.

Bu kazancın ana merkeze aktarılması sırasında kurum bünyesinde stopaj yapılacaktır. Stopajın oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre % 15’tir.

10- Bakanlar Kurulu’nca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan Veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Ödemeler

30’uncu maddenin 7’inci fıkrasına göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu göz önünde bulundurularak Bakanlar Kurulu’nca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemelerden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında stopaj yapılacaktır.

Bakanlar Kurulu’nca belirlenecek ülkelerdeki finans kuruluşlarından yapılan borçlanmalara ait ana para, faiz, kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkraya göre stopaj yapılmayacaktır.

Henüz bu ülkeler konusunda Bakanlar Kurulu’nca bir belirleme yapılmamıştır.

Stopaja Tabi Tutulan Gelirlerin Beyanı

Kanunun 30’uncu maddesine göre, bu maddeye istinaden stopaja tabi tutulan kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesi veya madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere sözkonusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Ancak tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, repo gelirleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Ayrıca dar mükellef kurumların, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını da kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan etmeleri zorunludur.

Diğer taraftan, dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve gelir vergisi kanununun geçici 67’inci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığı ile elde ettikleri tamamı geçici 67’inci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık ve özel beyanname verilmez. Kurumlar vergisi mükellefi olan fonlardan katılımcıları yada kurucuları tam mükellef gerçek kişi veya kurum olmayanların portföylerini yöneten ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun izniyle kurulan portföy yönetim şirketleri bu fonların iş merkezi olarak değerlendirilmez, daimi temsilcileri sayılır.

V- ORTAK HÜKÜMLER VE GEÇİCİ MADDELER

1- Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

Kurumlar Vergisi oranı % 20'dir. Tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlar ticari ve zirai kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi oranında geçici vergi ödemek durumundadırlar.

Diğer taraftan, 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olan yatırım indirimi müessesesi yerine, 28.02.2009 günlü ve mükerrer 27155 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 5838 sayılı kanun ile Kurumlar Vergisi kanununa 32/A maddesi eklenerek "İndirimli Kurumlar Vergisi" müessesesi getirilmiştir.

Bu madde hükmüne göre finans sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 4283 ve 3996 sayılı Kanunlar kapsamında (yap-işlet-devret modeli) yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere Hazine Müsteşarlığı'nca teşvik belgesine bağlanan bazı yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İndirimli oran uygulanmak suretiyle yatırımın devletçe karşılanacak tutarı yatırıma katkı tutarı kabul edilerek bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranını (yatırıma katkı oranı), il grupları itibariyle teşvik edilerek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye, her bir il grubu için yatırıma katkı oranının % 25'i, yatırım tutarı 50 Milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i geçmemek üzere kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Diğer taraftan 5904 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun sözkonusu 32/A maddesindeki % 25 ve % 45 oranlarının sırasıyla % 60 ve % 70 olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yine 5838 sayılı kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 4'üncü madde hükmü ile münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamülleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulu'nca 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 yetkili kılınmıştır.

2- Kobi Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi İstisnası ve Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunun geçici 5'inci maddesine göre Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmelerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmelerinde;

a) Birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,

b) Birleşmeden doğan kazancın birleşme tarihi itibariyle birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,

c) Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini, münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütname ile taahhüt etmesi,

d) Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından, 01.04.2009 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 müstesnadır.

13.08.2009 Gün ve 2009/15386 sayılı Karar'a göre bu maddeye istinaden yapılan birleşmelerde;

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlardan % 5 oranında,
- Birleşilen kurumun birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında

Kurumlar vergisi alınır.

KOBİ birleşmelerinde birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Ancak münfesi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde bu zararlar birleşilen kurum tarafından mahsup edilemez.

Birleşme nedeniyle devrolunan varlıkların devir bedelinden düşük bedelle satılmasından doğan zararlar indirim konusu yapılamaz.

3- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kanununun 30'uncu maddesine göre yurt dışında elde edilip Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak Kurumlar Vergisi'ne mahsup edilebilir.

Mahsup hakkı, zarar mahsubu veya istisnalar nedeniyle Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının bulunmaması nedeniyle, kullanılamazsa izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Mahsup edilecek vergi yurt dışında elde edilen kazançlara % 20 oranının uygulanmasıyla bulunacak tutarı geçemez.

Yurt dışında elde edilen kazanç Kurumlar Vergisinden müstesna ise bu kazançlar için yurt dışında ödenen vergiler Türkiye'de hesaplanan Kurumlar Vergisine mahsup edilemez.

4- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergilerin Mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurum durumunda olan kurumların yurt dışında ödediği Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergiler, bu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisine mahsup edilebilir.

5- Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kar Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkını en az % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye'de ödenecek Kurumlar Vergisinden, iştirakin bulunduğu ülkedeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmına mahsup edilebilir.

6- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir varsa, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde stopaj veya sair şekillerde ödenen vergiler o dönem için hesaplanan geçici vergiye mahsup edilebilir.

7- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Mahsubun yapılabilmesi için, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk Elçilik ve konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkelerin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından onaylanan belgelerle tevsiki gerekmektedir.

8- Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kanunun 34'üncü maddesine göre beyannamede gösterilen kazançlardan kurumlar vergisi kanununa göre kesilmiş olan vergiler beyanname gelirinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddelerince stopaj kapsamına alınan bazı gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'inci maddesine göre de stopaja tutulduğundan beyannameye dahil kazançları üzerinden bu maddeye göre kesilen vergilerin de Kurumlar Vergisine mahsubu mümkündür.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine istinaden çıkarılan 164 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği ile kurumların sattıkları zirai ürünler bedelleri üzerinden müteselsilen sorumluluk gereği olarak vergi stopajı yapılması esası getirilmiştir. Bu çerçevede kesilen vergilerin de kurumların beyannameleri üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi'ne mahsubu mümkündür.

Kesilen vergilerin Geçici Vergiye mahsubu da mümkündür.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde mahsup edilecek vergilerin hesaplanan vergiden fazla olması halinde durum Vergi Dairesi'nce yazı ile mükellefe bildirilecektir. Mükellefin yazının tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması şartıyla kendisine iade edilecektir. Bu süre içerisinde başvurmayanların farktan doğan alacakları düşecektir.

Maliye Bakanlığı iadeyi nakden veya mahsuben yaptırma, teminata veya Yeminli Mali Müşavir Raporu'na bağlamaya, iade için aranacak belgeleri belirlemeye yetkili olup konu hakkında 252 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde geniş açıklamalar yapılmıştır.

Mahsuben iade işlemi aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır.

9- Yurt İçinde ve Yurt Dışında Ödenen Vergilerle Geçici Verginin Mahsup Sırası

Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisine yurt dışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, artan tutar varsa sırasıyla yurt içinde stopaj suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilecektir.

Ofis İletişim Adreslerimiz

KPMG İstanbul

Yapı Kredi Plaza C Blok Büyükdere
Caddesi Levent
34330 İstanbul
Telefon +90 (212) 317 74 00
Faks +90 (212) 317 73 00

KPMG Ankara

Turan Güneş Bulvarı, 15. Cad. No:
41 Yıldızevler Çankaya
06650 Ankara
Telefon +90 (312) 491 72 31
Faks +90 (312) 491 71 31

KPMG İzmir

1456 Sok. No:10/1 K:13 Punta
İş Merkezi Alsancak
35220 İzmir
Telefon +90 (232) 421 26 00
Faks +90 (232) 421 26 01

Bu dökümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Sürekli güncel ve doğru bilgi sunumuna özen gösterilmesine karşın bu bilgiler her zaman her durumda doğru olmayabilir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın , bu dökümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative bir İsviçre kuruluşudur. KPMG bağımsız şirketler ağıının üye firmaları KPMG International Cooperative'e bağlıdır. KPMG International Cooperative müşterilerine herhangi bir hizmet sunmamaktadır. Hiç bir üye firmanın KPMG International Cooperative'e veya bir başka üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı yada bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur.

© 2010 Yetkin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative'in üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır.