

GENEL GEREKÇE

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on bir yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da muhtelif tarihlerde gerçekleştirilen düzenlemelerle bu Kanunun güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Kuşkusuz, 5422 sayılı Kanun, tıpkı 5421 ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunları gibi, Türk vergiciliğinde önemli bir köşe taşı olmuştur. Açıktır ki, bundan sonra da bu alanda yapılacak her türlü atılımın, açılımın ya da reformun bu birikimi bir kenara itmesi söz konusu olamaz. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ile 5422 sayılı Kanun arasında hala çok yakın bir bağın, benzeşmenin ve kimi konularda belirgin bir devamlılık ilişkisinin varlığını bu bağlamda yorumlamak doğru olur.

1990'lı yıllar boyunca dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle beslenen küreselleşme olgusuna paralel olarak sosyal, siyasal ve ekonomik yapılarımızın dış dünya ile giderek daha fazla etkileşim, hatta bütünleşme süreci içine girmesi, yeni fırsatlara ve elbette yeni risklere de kapı aralamıştır. Çok da uzak olmayan bir geçmişte yaşadığımız önemli krizlerin ardından, hukuki, siyasi ve iktisadi alanlarda azimle kat etmeyi başardığımız mesafeler, eğer yeterli altyapılarla donanabilirse, yeni dönemde ülkemizin önünde açılacak ufukların ne denli geniş olduğu görülecektir. Kendiliğinden olduğu kadar ülkemizin uzun dönemli stratejik menfaatleri doğrultusunda alınan yönetsel kararlar çerçevesinde iradi olarak da yöneldiğimiz bütünleşme süreçlerinin, ülke olarak elde edebileceğimiz en yüksek yararları sağlayacak biçimde gerçekleşmesi, bu konudaki kararlılık ve değişimi yönetme becerimizle sıkı sıkıya ilintilidir.

Bu bağlamda, öncelikle ele alınması gereken konular arasında, çağın gerekleri ve gerçekleri ile bağdaşır bir hukuki altyapı oluşturma hedefi önemli bir yer tutmaktadır. Bilindiği üzere, şu ana kadar bu hedefe yönelik ciddi adımlar atılmış bulunmaktadır. Yeni Medeni Kanunun ve Ceza Kanununun kabulü, yeni bir Ticaret Kanunu oluşturulması için gerekli çalışmaların başlatılması, bu konuda akla ilk gelen örneklerdendir.

Öte yandan, vergi sisteminin yapılandırılması belirli bir strateji çerçevesinde devam etmekte olup bu çerçevede son üç yıl içerisinde önemli bir mesafe kaydedilmiştir. Ekonomideki güvensizliğe neden olan unsurlar elimine edilip bir uzlaşma ortamı sağlandıktan sonra, yapısal dönüşüm ile ilgili köklü değişiklik çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar birtakım ilkeler çerçevesinde yürütülmektedir.

Bu kapsamda ekonomide güven ortamını sağlamak amacıyla Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe konulmuş; özellikle, kurumların kâr dağıtımı da dahil olmak üzere toplam vergi yükü % 65'lerden % 45'ler seviyesine indirilmiş ve sistemin önünü tıkayan unsurlara ilişkin ivedi çalışmalar yapılmıştır.

Stratejisinin üçüncü ve son aşamasında ise vergi sisteminde yapısal dönüşümün sağlanmasıdır.

Vergi sistemindeki yapısal dönüşüm esasen üç ana ilke üzerinde şekillendirilmektedir. Bu ilkeler;

- Vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit bir şekilde uygulanabilir olması,
 - Mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde istikrarlı ve öngörülebilir, aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması,
 - Mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmayı ve mükelleflerin gönüllü uyumunu esas alan ve bilgi teknolojilerinin de yardımıyla vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayan bir idareye sahip olunması,
- şeklinde özetlenebilir.

Bu amaçladır ki, 2005 yılının başından itibaren başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanununun yazım çalışması başlatılmış ve Maliye Bakanlığımız bünyesinde; kamu, özel sektör, sivil toplum örgütleri ve akademisyenlerden geniş katılımın sağlanması ve nitelikli uzmanların ortak çalışması sağlanarak, toplumsal mutabakata dayalı ve geniş katılımı hazırlanmış olan Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ortaya çıkmıştır.

Tasarının, bir strateji çerçevesinde yürütülen reformların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekir. Tasarı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temelleri ve birikimi üzerine inşa edilen; buna karşılık içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlaştıran ve aynı zamanda,

- Büyümeyi destekleyen,
 - Mükelleflerin gönüllü uyumunu gözetin,
 - Vergi güvenliğini güçlendiren,
 - Geniş tabanlı,
 - Düşük oranlı,
 - Yaşanabilir bir vergi ortamı sağlayan
- yenilikçi bir anlayışla ele alınmıştır.

Esasen bu özellik, Tasarının sadece içeriğinden değil, sistematüğinden dahi anlaşılabilir. Ticaretin ya da genel olarak ekonomik faaliyetlerin her zamankinden daha fazla ve giderek de hızlanan bir eğilimle uluslararası boyutlar kazanması, kapalı bir ekonomik ve siyasi yapı içerisindeymiş gibi sadece ulusal şirketlerin yurt içi faaliyetlerini kapsayan türden kanunlar oluşturulmasına asla olanak tanımamaktadır. İçinde bulunulan yeni dönem, yabancı sermaye olgusunu günlük iktisadi kararlarla yönetilebilir olmaktan çıkarmış ve hukuki altyapıların da bu gerçeği kavrayacak biçimde tasarlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu itibarla, bu güne kadar 5422 sayılı Kanun uygulamasında değişik hükümler arasına bütünlük arz etmekten çok uzak kalan bir dağınıklıkla serpiştirilmiş bulunan dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler ekli tasarıda sistematik biçimde bir araya getirilmiş ve hükümlerin iç bütünlüğü sağlanmış durumdadır.

Kuşkusuz, yukarıda aktarılan ve özetlenen çevresel koşullar bağlamında, tasarının getirdiği yenilikler bu sistematik sınırlı değildir. Tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri de titizlikle irdelenmiş, kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele gibi başlıklar da uygun biçimde yeni tasarıdaki yerini almıştır. Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanım kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak tasarıya alınmıştır.

Madde gerekçelerinin aktarılması sırasında da görüleceği üzere ekli tasarının bu güne kadar uygulaya geldiğimiz ve bize sağladığı birikimi kesinlikle yadsımadığımız 5422 sayılı Kanuna nazaran arz ettiği başka farklılık ve yenilikleri de bulunmaktadır.

Özellikle yabancı sermaye çekmek ve çevre ülke konumundan kurtularak uluslararası iktisadi faaliyetlerin yoğunlaştığı bir merkez düzeyine erişebilmek için alınan vergisel önlemlerle, neredeyse her gelişmişlik düzeyinden onlarca ülke diğerleriyle kıyasıya bir rekabet içine girmiştir. Bu çerçevede vergi oranları, söz konusu rekabetin önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Başta Merkez ve Doğu Avrupa ülkeleri olmak üzere bir çok ülke bu gün "düz vergi" (flat tax) olarak isimlendirilen uygulamalara başvurmakta ve vergi oranlarını olabildiğince düşürmektedir. Bu rekabet olgusuna kayıtsız kalmak olanaksız olduğu gibi, akıllıca da değildir. Dolayısıyla ekli tasarının otuzikinci maddesinden de görüleceği gibi kurumlar vergisi oranının sözü edilen bu çevresel koşullar da dikkate alınarak yeniden tespit edilmesine özen gösterilmiştir.

Tasarının içerdiği önemli bir diğer yenilik de bu güne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmış olmasıdır. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun vergi kesintisine ilişkin hükümleri başlangıçta (5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu) sadece gerçek kişilerin ticari kazançlar dışındaki gelir unsurlarını hedef alan bir anlayışla oluşturulmuş olduğu halde, zaman içinde mevcut kesintilerin uygulama alanı genişletilmiş ve nihayet kurum kazançlarını da içeren bir görünüme bürünmüştür. Bu gün itibarıyla kesinti yönteminin sağladığı kolaylıklardan vaz geçmek elbette söz konusu değildir. Ancak, kurumlar vergisine tabi olanların kurum kazançlarını ilgilendiren işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi de olamaz.

İçerdiği tüm yenilikler ve geçmişten gelen birikimlerin sınıflandırılıp iyileştirilmesine yönelik düzenlemelerle, Tasarının, toplum olarak gerçekleştirmeyi hedeflediğimiz iktisadi ve mali amaçlara ulaşmayı kolaylaştıracağı değerlendirilmektedir.

MADDE GEREKÇELERİ

Madde 1- Kanunun 1 inci maddesinde, kazançları bu Kanuna göre vergiye tabi tutulacak mükellefler sayılmaktadır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları, kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Madde 2- Kanunun 2 nci maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır.

Sermaye Şirketleri:

Türk Ticaret Kanununun ikinci kitabını oluşturan 136-556 ncı maddeler Ticaret Şirketlerini konu almıştır.

Kanunda sermaye şirketlerinin; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlar olduğu belirtilmiştir. Ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunması dolayısıyla sermaye şirketleri olarak adlandırılan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler en çok rastlanan ticaret şirketleri ve kurumlar vergisi mükellefidirler. Eshamlı komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı ise bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulur. Anonim ve limited şirketlerde ise kazancın tamamı bu şirketlerce kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermaye şirketleri bakımından, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1949 yılından itibaren devam eden uygulama bu Kanunda da varlığını korumaktadır. Türk Ticaret Kanununda sayılan kolektif ve komandit şirketler şahıs şirketleri olarak nitelendirilmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Kolektif ve komandit şirketlerin gelir vergisi mükellefiyetleri de yoktur.

Maddede, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonların da bu Kanunun uygulanmasında sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir.

Kooperatifler:

Kooperatifler, yine 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler olarak tanımlanmış, ancak, türler itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Kooperatifler Kanununun 1 inci maddesinde kooperatif kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."

Kurumlar vergisi mükellefiyetine alınan kooperatiflerin yanında, yabancı kooperatifler de vergi mükellefi olarak sayılmıştır. Bu durumda, tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

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

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ve kurumlar vergisi mükellefi de olmayacaklardır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

İktisadi Kamu Kuruluşları:

Her ne kadar günümüz dünyasında devletin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde kurumlar vergisinin kapsamına alınmıştır.

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

İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında birtakım koşullara bağlanmıştır. İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:

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

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

c) Devamlılık: Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

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

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

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

Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaması da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

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

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

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

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür.

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

Vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer vergi mükellefleri gibi defter ve belge düzenine uymak, hesap tutmak, bilanço çıkartmak, maliyet ve fayda analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle kısmen yolsuzlukların önüne geçmek mümkün olabilecektir.

Maddede ayrıca, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkelerinin geçerli olduğu belirtilmektedir.

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri:

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler. Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağlılık, işletme özelliği, devamlılıktır. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacağı tabiidir.

Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulmaktadır. Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Bu şartları taşıyan dernek veya vakıfların;

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

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

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

Öte yandan, bu Kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf sayılacağı belirtilerek, dernek ya da vakıf niteliğindeki bu kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin vergi dışı olmasına karşılık bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusuna açıklık kazandırılmaktadır. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Ayrıca, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, kurumlar vergisi açısından vakıf veya derneklerin mükellefiyet kapsamında olmaması nedeniyle geçerli değildir. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturduğundan, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

İş Ortaklıkları:

Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanı getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır.

Madde 3- Kanunun 2 nci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Dar mükellefler için, kurum kazancı gelir vergisi konusuna giren aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğu belirlenmek suretiyle, kurumlar vergisinin konusu tanımlanmıştır:

1. Türkiye'de Vergi Usul Kanununda tanımlanan iş yeri veya Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak, bu şartları taşıyalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiş; yine Türkiye'de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılması olduğu öngörülmüştür.

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

2. Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için, her şeyden önce Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede yürütülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesindeki iş yeri tanımı zirai iş yerini de kapsadığı ve iş yeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Ancak bu hüküm ile ortaklık halindeki zirai işletmede, dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranması yoluna gidilmiştir.

3. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları. Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olur. Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek

faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler" bendine bu Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye'de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye'de gider yazılması suretiyle olur. Bu şekliyle ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olmayacağı varsayımına dayanılarak, kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı tabiidir.

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

5. Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek, Türkiye'de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradıdır. Bent hükmü, Gelir Vergisi Kanununun aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak konulmuş, Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye'deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi gereğince ticari kazanç olarak vergi konusuna esasen girmektedir. Bu itibarla, anılan bent hükmüne girmeyen Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilci bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde tanımlanan ve sayılan her nevi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi sağlanmıştır.

6. Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar. 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.

Madde 4- Bu maddede muafiyetler düzenlenmiştir.

(a), (b) ve (c) bentleri ile kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler, yine kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla ve sosyal amaçlarla işletilen müesseseler vergiden muaf tutulmuştur. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

(ç) bendine göre, kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar vergiden muafıdır. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

(d) bendine göre, 5018 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde sayılan merkezi yönetim kapsamındaki idarelere ait olan kreş, konukevi ve askeri kışlalardaki kantinler; sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşulları ile kurumlar vergisinden muafırlar.

Bu muafiyetle sözü edilen askeri kışlalarda açılan ve burada kalanların bu süre içinde ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler kapsama alınmıştır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı ekonomik hacmi dar, dışarıya satış yapılmayan dolayısıyla rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu amacı aşan kantinlerin vergi kapsamına alınacağı tabiidir.

(e) bendi ile kanunla kurulan emekli yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları muafiyet kapsamına alınmaktadır. Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli sandığı veya sigorta kuruluşlarına uygulanacaktır.

(f) bendi ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesini önlemek amacıyla muafiyet hükmü getirilmiştir.

(g) bendi ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi muaf kuruluşlar arasında sayılmıştır.

(h) bendine göre, Darphane, Damga Matbaası, askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyeti, bunların sadece kuruluş amacına uygun işler ile sınırlı olacaktır.

(i) bendine göre, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

1) Kanal, boru, nakil hattı ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır. Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

2) Belediye sınırları içinde yolcu taşıma faaliyetinde bulunan işletmeler için kurumlar vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.

3) Mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyetin kapsamına alınmıştır. Mezbahalar genelde belediyeler tarafından kurulmaktadır. Ancak, il özel idareleri ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklerce kurulan mezbahalar da vergiden muaf olacaktır. Anılan kamu kurumları dışındaki kuruluşlarca açılan mezbahalar vergiye tabi olacaktır.

(j) bendine göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile tarım işletmeleri vergiden muaf olacaklardır. Ayrıca, köy ve köy birliklerine ait olup bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri de vergiden muaf olacaktır. Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir.

(k) bendine göre, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor klüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler muafiyet kapsamındadır.

(l) bendi, kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünü içermektedir. Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedен hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için kooperatiflere sağlanan muafiyet sınırlandırılmıştır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken, günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kişilerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacıyla bir araya gelerek konut ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurmuş oldukları yapı kooperatifleri ise muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir.

Yapılan düzenleme ile tüketim ve nakliye kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
 - İdare meclisi başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
 - İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
 - Münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması
- ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir.

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

- Kuruluşlarından, söz konusu yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.

(m) bendine göre muafiyetten yararlanacak kurumun, sadece 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'da tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekmektedir.

Ayrıca muafiyetten yararlanacak kurumun, kuruluş sözleşmelerinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

(n) bendine göre sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, Bakanlar Kurulunun onayı ile kurumlar vergisinden muaf olabileceklerdir.

Ayrıca maddenin ikinci fıkrası ile bu maddede sayılan muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 5- Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır.

Maddenin (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları iştirak kazancı olarak değerlendirilecek; fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Maddenin (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması; Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilmemesi gerekmektedir.

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer koşulu, iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olmasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen koşullar, iştirakin oranı ve elde bulundurma süresi ile ilgilidir. Buna göre, yurt dışındaki kurumdaki iştirakin en az % 10 oranında olması ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla % 10 oranındaki iştirak koşulunun bütün bir yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle iktisap edilen iştirak payları için bir yıllık süre, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirlenecektir.

(3) numaralı alt bent ile getirilen diğer koşul, söz konusu iştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerektiğidir. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle, kıyaslama için vergi yükü kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.

Bendin (4) numaralı alt bendi uyarınca, söz konusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Maddede anılan koşulların aranmadığı husus, yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlardır. Burada, zorunluluklardan dolayı şube ya da yurt dışında bulunan iş yeri çerçevesinde yapılamayan faaliyetler için söz konusu koşullar kaldırılmıştır.

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

Örneğin, kurum ticari kazancının 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tabi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının % 20 olması durumunda, hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi $[(90+10)/2 \times \%20=]$ 10 olacak; bu verginin dağıtılabilir kazanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un toplamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü % 12,5 olacaktır. Dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

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

(c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarına istisna tanınmıştır. Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin bu bent uyarınca yararlanacağı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası için, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) işletme aktifinde kayıtlı olması gerekir. Ayrıca, tam mükellef anonim şirketler (b) bendindeki koşulları sağlamaları halinde yurt dışı iştirak kazançları istisnasından da yararlanabilmeleri söz konusudur. Bu bentte yer alan anonim şirket, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit ve benzeri varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketleri ifade etmekte olup, belirtilen şartları taşımayan kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

(ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerleri toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan, emisyon primleri herhangi bir koşul ile bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

(d) bendinde, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnalar, söz konusu kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla getirilmiştir. Ancak bu istisna, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

(e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.

İştirak hisseleri, anonim şirketlerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade eder. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması ve bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızadan veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.

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

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

Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralınmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşaası ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, "...taşınmazların kiralınmasıyla uğraşan kurumların..." ifadesi konuya açıklık kazandırmak amacıyla bent hükmüne eklenmiştir.

Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu kurumların bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, iştirak amacı olmayıp ticari amaçla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da, elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbirleriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

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

(f) bendinde yer alan düzenleme, bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin açılarak bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir. Buna göre, banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurum olan kefillerinin, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fon'a satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'i, en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Banka ve finans kurumlarının, bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışında iki tam yıllık elde tutma şartı aranacaktır.

(g) numaralı bentte, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda maddede belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan vergi yükü hesaplamasına ait ölçüler, bu bent için de geçerlidir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançların, doğduğu ülke kanunları uyarınca ticari bilanço kârı üzerinden en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergiye tabi olması gerekmektedir.

(h) bendinde yapılan düzenleme ile yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı "teknik hizmetlerin" yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci

bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

(i) bendinde yer alan istisna ile özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapması teşvik edilmektedir. Burada, özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak koşuluyla, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Düzenlemede ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Maliye Bakanlığınca belirlenen usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna süresinin başlangıcı, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayırma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanç istisna uygulanacaktır.

Maddenin (j) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Burada, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan kullanılmayarak iade edilen kısımlar istisnadan yararlanacaktır. Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

Maddenin ikinci fıkrası ile uygulamaya ilişkin usullerin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkan verilmemektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabii olup, düzenleme ile konuya ilave açıklama getirilmiş ve muhtemel tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu hükümle örneğin, iştirak kazançlarının Kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle, söz konusu iştiraklerin alınmasında kullanılan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı konusuna açıklık getirilmiştir.

Madde 6- Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır.

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

Gelir vergisi uygulamasında ticari kazanç, bilanço ve işletme hesabı esas olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilmektedir. Buna ilave olarak, Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesinin (5) numaralı bent hükmüne göre, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden Maliye Bakanlığınca müsaade edilen mükelleflerin işletme hesabı esasında kazançlarını tespit edebilecekleri belirtilmiştir.

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

Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

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

öngörülmüştür.

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

Kurumlar Vergisi Kanununda da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü öz sermaye kıyaslamasıdır. Öz sermayenin tespiti sırasında indirilecek giderler ile indirimi kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin indirilecek giderler uygulamasında, Gelir Vergisi Kanununda indirimi kabul edilen giderlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen giderler de ayrıca hasılatından indirilir. Ancak, indirimi kabul

edilmeyen gider uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu Gelir Vergisi Kanunundan ayrılarak indirimi kabul edilmeyen giderleri kendisi düzenlemiştir.

Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar, safi kurum kazançlarını tespit ederken belirtilen hükümlerin yanı sıra, hasılatın ve giderlerin tespitine dair özel düzenlemeler nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun zirai kazancın tespitine dair hükümlerini de ayrıca dikkate alacaklardır.

Madde 7- Bu Kanunla vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan birisi "kontrol edilen yabancı kurum"dur. Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu madde ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

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

Madde kapsamındaki yurt dışı iştirakler, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri iştiraklerden oluşmaktadır. Burada sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir.

Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kârdan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde aranan şart, iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. İfadedeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır.

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

- Ticarî hâsılat	30
- Kâr payı	10
- Faiz	50
- Menkul kıymet satış geliri	10

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

Fıkranın (b) bendinde belirtilen, yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşıması ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınacak; vergi yükü toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da % 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(100/2 \times 0,15=)$ 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da $(7,5/90=)$ % 8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen "% 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü" taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Fıkranın (c) bendinde, yurt dışındaki iştiraklerin "kontrol edilen yabancı kurum" çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir.

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

Madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye'deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde düzenlenen yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergileme yapılması önlenmiş olacaktır.

Maddenin beşinci fıkrasında, yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kâr payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de bu madde kapsamında vergilenmiş kısmı üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmaması gerektiği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi sağlanmaktadır. Ancak yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kâr payı dağıtması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Zira, söz konusu bu kısım daha önce Türkiye'de vergiye tabi tutulmamıştır.

Madde 8- Bu maddede mükelleflerin ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, ayrıca hasılattan indirebilecekleri giderler düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıda belirtilen giderler hasılattan indirilebilecektir.

Birinci fıkranın (a) bendine göre, İhraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılattan indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tecil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri örnek olarak saymak mümkündür.

Madde kapsamına giren giderler tek tek sayılmayarak, menkul kıymet ihracında ortaya çıkabilecek farklı giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayılmasının önüne geçilmiştir.

(b) bendinde, kurumların kuruluşları sırasında yapılan ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi bir takım kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesine imkan sağlanmaktadır.

(c) bendinde, genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler, ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Ayrıca birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye aşamasında yapılan kuruluş ve örgütlenme niteliğindeki giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, hissedar ve ortakların toplantıya katılmak için yaptıkları giderler ile yemek ve kokteyl gibi özel ikram giderleri kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilemeyecektir.

(ç) bendinde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesinin gider olarak hasılattan indirilmesi öngörülmüştür.

(d) bendinde, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile katılım bankalarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasına dahil edilmiştir.

(e) bendinde ise sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıklar, aşağıdaki hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Bendin (1) numaralı alt bendinde, muallak hasar ve tazminat karşılıklarına yer verilmiştir. Bu karşılıklar, tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinden kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardır.

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması sadece sigorta şirketinin, poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat aynı dönem içinde meydana gelmiş hasarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş olabilir ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olduğu halde henüz ödeme yapılmamış olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli ticari kazancın tespiti hakkındaki esaslar dahilinde aynı dönem giderlerine intikal ettirilir. Bazı durumlarda da hasarla ilgili ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı

hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmez. İşte bu durumlarda bu Kanun hükmü uyarınca tazminatın muhammen bedeli üzerinden muallak hasarlar tazminat karşılığı şeklinde geçici bir hesap açılarak tahakkuku ve ödemesi ileriki dönemlerde yapılacak tazminatlar, giderlere intikal ettirilir. Bu hükümde kesinleşmemiş hasar ve tazminat karşılığı, tahakkuk etmiş veya hesaben tespit edilmiş tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa, tazminatın ve bununla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden oluşmaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, tahakkuk etmiş tazminat bedelleri esasen ticari kazancın tespiti hakkındaki genel hükümlere göre gider yazılır. Bu nedenle izah konusu hüküm, işlerliğini, hasar meydana gelmiş olduğu halde bununla ilgili ödenecek tazminatın tutar itibarıyla kesinleşip tahakkuk etmediği hallerde bulur.

Anılan bentte yapılan bir düzenleme ile de gerçekleşmiş ancak, sigorta şirketine henüz rapor edilmemiş olan hasar ve tazminat bedellerinden, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutarlarının, muallak hasar karşılığı kapsamında indirim yapılması sağlanmaktadır.

Bendin (2) numaralı alt bendinde kazanılmamış prim karşılıkları düzenlenmektedir. Bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Maddede ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bendin (3) numaralı alt bendinde hayat sigortalarında matematik karşılıklar düzenlenmiştir. Bu karşılıkların her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacağı belirtildikten sonra, bunların gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faiz ve kâr paylarının giderler arasında gösterilemeyeceği belirtilmiştir.

Sigortacılıkta matematik karşılıklar, sigortalılardan alınan primler üzerinden hesaplanan karşılıklar ile bu şekilde ayrılan karşılıklara yürütülen faizler olmak üzere iki kısımdan meydana gelir. Başka bir ifade ile bu karşılıklar, kendine ait giderleri olan bir fondur. Matematik karşılıklar, her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta aktüerya hesaplarına göre ve belirli istatistiki veriler dikkate alınarak hesaplanır. Bunlar sigorta teknik ihtiyatları içinde özel bir yer tutar. Kesinleşmemiş hasarlar ve kazanılmamış prim karşılıkları hesap dönemleri arasındaki bir düzenlemeyi ifade ettiği halde, matematik karşılıklar, sigortacılığın gereği olarak ortaya çıkan bir durumu ilgilendirir. Süreklilik ve faaliyetin bünyesine bağlı olma özelliği vardır ve bu yanı ile matematik karşılıklardan oluşan fon, sigorta şirketlerinde bir şekilde işletilip değerlendirilir. Bu şekilde sağlanan gelirler de normal olarak sigorta şirketlerinin vergilendirilecek kazancına dahil olursa da matematik karşılıklar genellikle faizi vergiye tabi olmayan devlet tahviline ya da hazine bonosuna yatırılır. Kendine ait giderleri olan bu karşılıkların yukarıdaki alanlara yatırılmak suretiyle vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi şeklinde değerlendirilmesi, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesini gerektirmektedir. Bu durum, madde metninde "Matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez" hükmüyle sağlanmaktadır.

Bendin (4) numaralı alt bendinde deprem hasar karşılıkları düzenlenmektedir. Bu karşılıklar, yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin üçte biri düşüldükten sonra kalan tutarın Sigorta Murakabe Kanunu uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşmaktadır. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmeyecektir.

Maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkranın (e) bendinde sayılan ve bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Madde 9- Bu madde ile kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararların maddede belirtilen şartların da gerçekleşmesi durumunda, sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirilmesine izin verilmektedir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan zararların beş yıldan fazla nakledilmemek şartı ile izleyen yıl kazançlarından indirilebilmesine imkan sağlanmaktadır. Zarar mahsubu belirli bir süre içinde gerçekleştirilemediği takdirde, oluşan zarar işletme zararı olarak değerlendirilmemekte ve sermayede meydana gelen zarar olarak dikkate alınmaktadır. Zararın, işletme zararından çıkıp sermayede kesin eksilme sayılması için beş yıllık bir süre öngörülmüştür. Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zarar beş hesap dönemi boyunca oluşacak kârlarla mahsup edilemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkanı ortadan kaldırılmaktadır.

Ekonomik faaliyetin ana amacı kâr elde etmek olmakla beraber, zaman zaman faaliyet bazı kurumlarda zararlar sonuçlanmaktadır. Bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar kazandırılması için, bu kurumların zararlarının aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde, devir veya tam bölünme hallerinde varlıkları devralan kurum bünyesinde mahsubuna imkan verilmektedir.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları,

- Kanunun 20 nci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları da kazançlarından indirebileceklerdir.

Bu maddede belirtilen öz sermaye tutarından kasıt, devralınan kuruma ilişkin bilanço aktif toplamından bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunacak tutardır.

Ancak söz konusu zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan "devralınan kurumun faaliyetine devam" şartı, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Maddenin birinci fıkrasının (b) bendi ile de, Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, belirtilen koşullar dahilinde bu zararların da kurum kazancından indirebilmelerine imkan sağlanmaktadır.

Ancak Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Maddenin ikinci fıkrası ile uygulamaya ilişkin usulleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 10- Madde, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla, kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimleri düzenlemektedir.

Maddede sayılan diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devretmeyen indirimlerdir. Bunun tek istisnası Ar-Ge indirimidir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamaların % 40'ının beyan edilen kurum kazancından indirimine imkan sağlanmaktadır.

Matrahın yetersiz olması sonucu ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın bulunması durumunda, bentte özel bir düzenlemeye yer verilmesi nedeniyle, bu tutar sonraki hesap dönemlerine devrederek indirim konusu yapılabilecektir.

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların % 40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmaktadır.

Kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir.

(b) bendi sponsorluk harcamalarına ilişkindir.

Ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir. Buna göre; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim olarak dikkate alınabilecektir.

(c) bendi ile bağış ve yardımlar düzenlenmektedir. Dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir.

Bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi için şu şartlara uymak gerekir:

- Bağış ve yardım, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.

- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.

- Anılan kuruluşlara yapılan ödemenin bağış kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir.

- Bağış ve yardımın matrahtan indirimi o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır. İndirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.

- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

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

(ç) bendinde, eğitimi, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamaların da kazançtan indirilmesine izin verilmektedir.

Buna göre,

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

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise (c) bendi kapsamında o yılki kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlı olmak üzere bağış ve yardım indiriminden yararlanabilecektir.

(d) bendi ile genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen harcamalar ile makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlardan bu bentte sayılanlar da kurum kazancından indirilebilecektir.

(e) bendi ile Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

İkinci fıkra ile bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin, bu değer mevcut olmaması halinde ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerinin esas alınacağı belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada ise bu maddenin uygulanmasına ilişkin usullerin belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 11- Bu maddede, kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında matrahtan indirilmesine izin verilmeyen giderler topluca sıralanmaktadır. Esas itibarıyla 5422 sayılı Kanunun 15 inci maddesi çerçevesinde uzun bir süredir uygulanan bu hükümlerle ilgili olarak dikkat çekici sayılabilecek yenilikler, örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseselerinin içeriğinde yapılan değişikliklerdir ki, bu konular izleyen iki madde gerekçesinde ayrıntılı olarak ele alınmakta olup; bunlara ilişkin kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ile öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılmaktadır.

(ç) bendi ile yapısı itibarıyla maddede sayılan diğer gider unsurlarından farklılık gösteren yedek akçelerin de kabul edilmeyen indirimler arasında gösterilmesine devam olunmaktadır. Aslında yedek akçeler gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısmıdır. Yedek akçelerin vergiye tabi kazançtan indirilmesi hiçbir şekilde düşünülemez. Bu nedenle, vergi kanunlarımızda elli yılı aşkın bir süreden beri korunmuş olan bu hükme göre, her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçeler indirim konusu yapılmayacaktır.

Bendin parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların bu

bent kapsamında olduğu açıkça belirtilmiş ve bunların gider olarak indirimi kabul edilmemiştir. Bankacılık Kanununa göre ayrılan özel karşılıkların ise bankalarca gider yazılabileceği tabiidir.

(d) bendi ile bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

(e) bendi ile menkul kıymet pazarlama komisyonlarının gider kaydı konusunda kısıtlama getirilmektedir. Ayrıca, menkul kıymetlerin Kanunların belirlediği hadler hariç olmak üzere itibari değerlerinin altında ihraç edilerek aradaki farkın gider yazılması önlenmektedir.

(f) bendi ile kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının matrahtan indirilemeyeceği öngörülmektedir.

(g) bendi ile kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatı giderlerinin indirim konusu yapılmaması öngörülmektedir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatlar, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyecektir.

(h) bendi ile basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin gider olarak indirimi kabul edilmemektedir.

(i) bendi ile de, her türü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin kurumlar vergisi matrahından indirimi kabul edilmemektedir. Ancak bentte yer alan % 50 oranını sıfıra kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırma hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Madde 12- Bu madde ile "örtülü sermaye" müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kıstaslar konulmakta ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar sayılmaktadır.

Bu maddenin uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az % 10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

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

Buna bağlı olarak kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi ve borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulmasını önlemek amacıyla en az % 10 oranında ortaklık payı ölçütü getirilmektedir. Bu şekilde, ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranması kuralı konmak suretiyle, finansal enstrümanlarının ekonomik gereklerle alım-satımına ve finans piyasasının gelişmesine olumsuz etki yapabilecek subjektif değerlendirmeler engellenmeye çalışılmıştır.

Madde ile, işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır.

Uluslararası genel kabul görmüş uygulamalara paralel olarak örtülü sermaye, ortakların işletmeye verdiği borçların öz sermayenin iki katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Buna göre ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır. Bu karşılaştırma sırasında;

- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve
- Ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan

banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için % 50 oranı değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Ayrıca öz sermaye karşılaştırmasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesinin dikkate alınacağı hususu da açıkça belirlenmiştir.

Maddeyle yapılan diğer bir düzenleme ile örtülü sermaye uygulamasında kapsama giren borcun tümünün değil, sadece öz sermayenin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faizlerin gider olarak kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır. Maddede ayrıca borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faizin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Maddenin altıncı fıkrasında, örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar, tereddüde yer vermemek amacıyla iki bent halinde sayılmıştır.

Buna göre, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden temin ettikleri borçlanmalar örtülü sermaye sayılacak tutarın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise kötüye kullanımı engellemek amacıyla, borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

(b) bendinde ise kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Böylece, grup şirketlerinde kredi temin etmek için kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan kredi temin ederek ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktarabilmesine olanak sağlanmaktadır. Örtülü sermaye kapsamı dışına çıkarılan bu tipteki borçlanmaların, transfer fiyatlandırması açısından normal koşullar altında değerlendirileceği ve transfer fiyatlandırması işlemleri için bir istisna getirilmediği tabiidir.

Maddenin yedinci fıkrasında ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır. Ancak düzeltme işlemi, sadece taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak olup bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ödenen faizin reddedilmesi nedeniyle her borç veren yönünden kâr payı olarak kabul edilecek tutarlar, reddedilen faiz tutarına, borç verenlerin verdikleri borçların toplam borca oranı dikkate alınarak belirlenecektir.

Örneğin,

- Ortak (A) nın borç verdiği tutar 100,
- Ortak (B) nin borç verdiği tutar 200,
- Ortak (C) Bankasının borç verdiği tutar ise 400 ve

işletme öz sermayesinin 150 birim olduğu varsayımı ile, toplam borcun 300 birimi aşan kısmı örtülü sermaye sayılacak; bu hesaplamada ortak (C)'nin banka olması nedeniyle verdiği borç tutarının % 50'si olan $(400/2=)$ 200 birim dikkate alınacaktır.

Buna göre, örtülü sermaye sayılacak olan tutar $[(100+200+200) - (2 \times 150) =]$ 200 birim olup bu tutarın dağılımı aşağıdaki gibidir: {Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı = (Ortağın borç verdiği tutar/Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı) x Örtülü sermaye tutarı}

- Ortak (A) için $\{(100/500) \times 200= \}$ 40,
- Ortak (B) için $\{(200/500) \times 200= \}$ 80,
- Ortak (C) için $\{(200/500) \times 200= \}$ 80 ve

birime isabet eden tutarlar, ortaklara isabet eden kısım olarak dikkate alınacaktır.

Yedinci fıkrada yer alan bir diğer düzenleme ile, düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı getirilmektedir.

Madde 13- Bu madde ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Maddenin birinci fıkrasında, "kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." denilmiş ve ilişkili kişi kavramı maddenin yine üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi tanımı da maddenin beşinci fıkrasında yapılmıştır.

Buna göre ilişkili kişi, "kurumların kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır" biçiminde tanımlanmıştır. Fıkra da geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Maddenin birinci fıkrasında geçen "mal veya hizmet alım veya satımı" ifadesinin; alım, satım, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerinin de her halükarda mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirileceği, maddenin ikinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir.

Maddenin beşinci fıkrasında "emsallere uygunluk ilkesi"nin tanımı yapılmıştır. OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılan bu tanım, "emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder" şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiç birisi yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede 4 üncü yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kıstası, "işlemin niteliğine en uygun yöntem"dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Maddede emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için belirlenen yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate

alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkiziz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.

Maddenin sekizinci fıkrası ile mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de önerilen ve bir çok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükellefin Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Maddenin dokuzuncu fıkrasında yapılan düzenleme ile "tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır". Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltilmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Onuncu fıkra ile transfer fiyatlandırması düzenlemesi; gerek tanımlar, gerek yöntemler, gerekse de getirilen yeni uygulamalar açısından ayrıntılı açıklamaları ve süreçleri gerektirmektedir. Maddede ayrıca Bakanlar Kuruluna, düzenlemenin işleyişine ilişkin olarak usulleri belirleme yetkisi verilmektedir.

Madde 14- Beyan esası ile ilgili hükümleri içeren bu maddede, tam mükellefiyete tabi kurumların uyması gereken hususlar yer almaktadır. Dar mükellefiyete tabi olanlarla ilgili hükümler ise dar mükellefiyete ayrılmış kısım içinde bulunmaktadır.

Maddenin birinci fıkrası ile vergi sorumlularının da vergi mükellefleri gibi beyanname vermeleri temin edilmiştir.

Her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname vereceği açıklandıktan sonra, mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alış ve satış büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için, bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsun olmasın, ayrı beyanname verilmesi kabul edilmemiştir.

Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi esası getirilmiştir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Ayrıca, aynı fıkra da gelirleri sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret olan kooperatiflerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermemeleri sağlanmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu kooperatiflerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

Beyanname verilme zamanını düzenleyen maddenin üçüncü fıkrası hükmüne göre, kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ifadesinden, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesinin anlaşılması gerekir.

Ayrıca, Maliye Bakanlığına mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni veya iş merkezlerine bakılmaksızın belirleme konusunda yetki verilmektedir.

Maddenin sekizinci fıkrası ile kurumlar vergisi beyannamesinin yasal düzenlemelere paralel olarak ihtiyaç duyulan bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesine ve mümkün olduğu ölçüde basitleştirilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 15- Bu maddede tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanacak vergi kesintisine dair hükümlere yer verilmektedir.

Kurum kazançları ile ilgili olduğu halde bu güne kadar Gelir Vergisi Kanununda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemeler tamamen Kurumlar Vergisi Kanununun içine alınmak suretiyle kanunun içsel bütünlüğü sağlanmıştır. Bu tercih, kuşkusuz Gelir Vergisi Kanunu ile olan irtibatı tamamen koparmak amacı gütmemektedir. Nitekim, maddenin düzenlenişinde yine Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine atıfta bulunulmuştur. Ancak tasarıya eklenen bir geçici madde ile bu madde çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler konusunda Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin ayrıca uygulanamayacağı hususuna açıklık getirilmiştir. Aynı geçici madde, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin uygulanmasına öncelik veren uyum sağlama amaçlı bir diğer düzenlemeyi de içermektedir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen sorumlular, bu maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (ç), (d) ve (e) bentleri ile ikinci ve üçüncü fıkralarında sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödemeleri halinde bu madde hükmüne göre % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden, kesinti yapılması öngörülmektedir. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

(b) bendinde, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemelerine ilişkin kesintiye yer verilmiştir. Kesinti yapılmasında, taşınmazı kiraya veren kooperatifin türünün veya mükellef ya da muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

(c), (ç), (d) ve (e) bentlerinde, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, katılım bankaları tarafından kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ile repo gelirleri vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının kesintiye tabi tutulmayacağı ayrıca belirtilmektedir.

İkinci fıkra ile vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır. Üçüncü fıkra uyarınca vergi kesintisine

tabi tutulan kazançların dağıtılması halinde, ayrıca maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ayrıca, kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımı sayılmayarak kesintiye tabi tutulmayacağı hususuna açıklık getirilmektedir. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları için yapılması öngörülen vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrasına göre Kanunun 5 inci maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Anılan oranda vergi yükü taşıyan söz konusu fon ve ortaklıklarının kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin öngörülen vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Maddenin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve fon ve ortaklık kazançlarından yapılacak kesinti için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma yetkisi verilmektedir.

Maddenin beşinci fıkrası ile bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri sağlanmaktadır. Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununa göre, yapılan kesintilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyanı gerekir. Bu madde uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı sürede verilecektir. Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılacak kesinti kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

Altı, yedi ve sekizinci fıkralar ile bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği ve yapılan vergi kesintisinin, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterileceği açıklanmaktadır. Bu madde uyarınca yapılacak kesintilerde, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları dikkate alınacaktır. Ancak, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifade ile verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisinin, ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması esası öngörülmektedir.

Madde 16- Bu madde ile vergilendirmenin dönemi, tarh yeri, tarhiyatın muhatabı ve tarh zamanı konuları tam mükelleflere ilişkin olarak tek bir maddede toplanarak uygulamada basitlik sağlanması amaçlanmaktadır.

Ayrıca tarhiyatın muhatabı, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişilik; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği hâiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek veya vakıf; fonlarda fonun kurucusu; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi olacaktır.

Öte yandan kurumlar vergisinin, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde; beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda beyannamenin ilgili vergi dairesine geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edileceği belirtilmektedir.

Madde 17- Bu madde ile tasfiye edilen kurumların vergilendirmesi düzenlenmektedir. Tasfiye hali, mükellefiyeti sona erdiren bir olay olarak ele alınmakta ve tasfiye hükümleri tek bir madde içinde toplanmaktadır. Ayrıca, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yapılması gereken işlemler konusunda da açıklayıcı hükümlere yer verilmektedir.

Tasfiyeye giren bir kurumun işlemlerinde kâr elde edilmesi temel amaç olmadığından, matrahın belirlenmesinde tasfiye kârına itibar edilmektedir. Keza vergilendirme dönemi yerine tasfiye döneminden söz edilmekte; bir yıldan uzun süren tasfiyelerde yıllık olarak verilecek tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler, otuz gün içinde verilen nihai tasfiye beyannamesi ile tasfiye sonuçlandırılıp tasfiye kârı kesinleştirildiğinde düzeltilmektedir.

Düzenlenen madde ile her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınmakta; tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta; ancak tasfiyenin zararla kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapıp anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilmektedir.

Tasfiye kârının hesaplanmasında dikkate alınacak kurallar ile kârın tespiti sırasında ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili hükümlerin dikkate alınacağı açıklanmaktadır.

Ayrıca tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiler ve diğer tarhiyatlar ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergi ve cezalardan dolayı sorumlulukları düzenlenmekte; Maliye Bakanına, tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmama yetkisi verilmektedir.

Madde 18- Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda da birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümlerine müracaat edilmesi öngörülmektedir. Bu kârın hesaplanması sırasında,

birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirlenmesi öngörülmektedir.

Madde 19- Maddenin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, bölünme ve hisse değişimi işlemleri düzenlenmektedir. Ancak, kanun metninde açıklık sağlama amacıyla bazı belirlemelere yer verilmektedir. Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde ise işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Devre konu iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasif kalemlerin de ilgili oldukları kıymetlerle aynı şekilde işleme tabi olmaları gereği vurgulanmaktadır.

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

Maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin bütün mal varlığı, alacak ve borçlarının mukayyet değerleri üzerinden tam mükellefiyete tabi mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla şirkete devrolunmak suretiyle şirketin tasfiyesiz dağılması hali öngörülmüştür. Tam bölünme olarak nitelendirilen bu halde, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devrolan şirketin ortaklarına belli miktarda nakit ödeme yapılması imkânı verilerek, hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin bölünme işleminin vergisiz yapılmasını engellemesi sağlanmaktadır.

Maddede yer alan düzenlemeye göre, bölünen şirketin varlıkları kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesine göre bu değer, bir iktisadî kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeridir. Bu varlıklar, devir olan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark, kurum kazancına dahil edecektir.

Maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde kısmî bölünme öngörülmektedir. Buna göre, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki iş yeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması mümkündür.

Bentte yer alan düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmî bölünme kapsamında değerlendirilebilmesi için, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnası ile paralel düzenleme yapılmış ve 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hükmün bu iştirak hisseleri açısından da uygulanması sağlanmıştır. Düzenleme ile aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şart koşulmuştur. Dolayısıyla, kısmî bölünme nedeniyle vergilendirilmeyecek olan ve istisna kapsamında bulunan bu kıymetlerin alımı ile ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. İki yıldan az süreyle elde tutulan iştirak hisselerinin elden çıkarılması ya da bir başka kuruma devredilmesi durumunda, söz konusu iştirak hisseleri vergilendirme kapsamında olduğundan bunlara ilişkin giderlerin de ilgili kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Aynı sermaye olarak konulan varlıklar karşılığında devralan şirket kendi hisse senetlerini, aynı sermaye koyan şirkete veya bunun ortaklarına verecektir. Hisselerin, şirketin hisselerini devreden ortaklarına verilmesi halinde, aynı sermaye olarak aktifinden bir varlık çıkan şirketin bilançosunun, sermaye azaltılmasıyla dengelenmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca söz konusu taşınmazlar ile iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devredilmesi durumunda, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi aşamasında, devredilen taşınmazlara ya da iştirak hisselerine ilişkin borçların da devrinin zorunlu olduğu belirtilmektedir.

Aynı fıkranın (c) bendinde yer alan düzenleme, tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini vergisiz devralabilmesi ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hissesini vermesi öngörülmektedir. Bu değişimin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, hisselerini topladığı şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde etmesi gerekmektedir. Bu şartlar birlikte aranacaktır.

Diğer taraftan bölünme işlemlerinde aktif ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devredileceği hususuna da açıklık kazandırılmaktadır.

Şüphesiz ki, varlıkların kayıtlı değer üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi bölünen şirketin ortaklarına varlıkların mukayyet değeri kadar bir hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranını tespit etmeleri gerekmektedir. Değiştirme oranının ise bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirleneceği tabiidir.

Ayrıca son fıkra ile de devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usulleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Madde 20- Devir ve bölünmenin bu maddede belirtilen şartlar çerçevesinde yapılması halinde, devrolunan veya bölünen kurumun sadece devir ve bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup, devir ve bölünmeden doğan kazanç hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Buna göre, Kanunun 19 uncu maddesine uygun olarak yapılacak devirlerde;

- İlgili hesap döneminin başlangıcından devir tarihine kadar olan döneme ilişkin faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak hazırlanarak müştereken imzalanan münfesihi kuruma ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesi ile

- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanarak müştereken imzalanan münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi,

bu madde uyarınca birleşmenin ticaret sicilinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurum ve birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilecektir.

Devir tarihine kadar olan kazanç, devir ile ilgili şirket yetkili kurul kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla hesaplanacaktır. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen tam bölünmelerde de bölünen kurumun, sadece bölünme tarihine kadar olan kazancının vergilenmesi ve bölünmeden doğan kârın hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için devir sırasında yapılan işlemlerin, bölünme durumunda da gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar da hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır. Diğer taraftan bu bentler çerçevesinde yapılan kısmi bölünme ve hisse değişimi sonucunda bölünen veya hisseleri değiştirilen kurumların tüzel kişiliği devam ettiğinden bölünme veya hisse değişimi tarihine kadar olan kıst dönem için beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre kısmi bölünme yapan kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarından bu kurumun varlıklarını devralan kurumların devraldıkları varlığın nispetine göre müteselsilen sorumlu olacakları madde metninde açık bir şekilde ifade edilmektedir.

Madde 21- Madde, kurumlar vergisinin ödeme süresini hem genel hükümler itibarıyla, hem de tasfiye, birleşme, devir ve bölünme durumları ile muhtasar beyanname için ayrı ayrı düzenlemektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesi, Kanunun 14 üncü maddesi uyarınca hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir.

Düzenlenen bu madde ile kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi sağlanmaktadır. Buna göre beyannamenin verildiği ayda, beyanname verildikten sonra ilgili ayın sonuna kadar herhangi bir günde ödeme yapılabilecektir.

Tasfiye ve birleşme hallerinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlara ait beyannameler tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin de bu madde hükmüne göre beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, tasfiyesi devam eden kurumlarda, tasfiye dönemlerine ait beyannamelerin hesap dönemini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verileceği ve tahakkuk eden vergilerin de bu ayın sonuna kadar ödeneceği tabiidir.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkra hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilen devir ve tam bölünmelerde, münfesihi kurum adına kıst döneme ilişkin (hesap dönemi başından devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süreye ilişkin) tahakkuk eden vergilerin, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenmesi sağlanmaktadır.

Dolayısıyla bu kurumlar, münfesihi kurumlara ait vergileri de kendi vergileri ile birlikte aynı sürede ödemeleri gerekmektedir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar ise kurumlar vergisi beyannamelerini verdikleri ayın sonuna kadar münfesihi kuruma ait tahakkuk eden vergileri ödemeleri gerektiği tabiidir.

Ancak, devir veya bölünme işlemlerinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar

vergisi beyannamesinin verildiği ve tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde, tahakkuk eden vergilerin de ödenmesi gerekmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında, muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Madde 22- Bu maddenin birinci fıkrası, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitine ilişkindir.

Kanunun 3 üncü maddesine göre; dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek kurumların gelirlerine bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunundaki kazanç ve iratlarla paralellik içerdiği görülecektir. Tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet arasındaki kazanç unsurları arasındaki paralellik vergileme ilkelerinin doğası gereği tespit aşamasından sonra ayrılmaktadır. Tam mükellefiyet esastaki kurumlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefiyet esastaki kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

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

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

Dar mükellef kurumların elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesinde de bu madde hükmü uygulanmaktadır. Çünkü bir dar mükellef kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmesi için zirai işletmesinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Bu zirai işletme de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre iş yeri oluşturacağı için belirtilen hükmün uygulanması, zirai kazançlar için de geçerlilik kazanacaktır.

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

Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancı tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olur. Örneğin dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye'deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olsaydı, bu takdirde Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Maddenin üçüncü fıkrası, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri düzenlemektedir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır. Ancak dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyetten farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilmez. Bu hüküm ile Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

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

Dördüncü fıkra ile dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin iki katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

Maddenin beşinci fıkrasında, Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümlerinin dar mükellef kurumlar için de geçerli olduğu belirtilmektedir.

Bu maddeye göre vergi kesintisi, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden % 15 oranında yapılacaktır.

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup, bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir. Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden bu kesinti yapılmayacaktır.

Dördüncü fıkra ile Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarının anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan oranın (% 15) yarısını aşamayacaktır.

Beşinci fıkrası ile Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

Altıncı fıkra ile, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

Yedinci fıkrada, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır. Ancak, transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi ana para ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açmamak için, vergi mahsuplarını düzenleyen maddede de özel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.

Maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya belirtilen oranı bir katına kadar artırmaya yetki verilmiştir.

Maddenin dokuzuncu fıkrası ile dar mükellef kurumlara, bu maddeye göre vergisi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratları için, bu Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya kesintiye tabi tutulmamış kazançları için verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda mükelleflere ihtiyarilik tanınmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda zorunluluk getirilmiş bulunmaktadır.

Maddenin on, onbir ve onikinci fıkralarında ise; maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği, yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacağı; vergi kesintisi yapanların, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterecekleri hükme bağlanmaktadır.

Madde 31- Dar mükellefiyete tabi kurumlardan yapılacak vergi kesintilerinde uyulacak usullere dair hükümler içermektedir. Kesilen vergilerin beyanı konusunda temelde Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uyulacağı belirtilmektedir.

Madde 32- Kurumlar vergisinin, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınacağı belirlenmektedir.

İkinci fıkrada, tam mükellefler ile ticari ve zirai kazançla sınırlı olarak dar mükellef kurumların cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemeleri öngörülmektedir.

Ayrıca Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi oranı ile ilgili hükümlerin dar mükellef kurumlar için de aynen geçerli olacağı hususuna yer verilmektedir.

Üçüncü fıkra ile Bakanlar Kuruluna, geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetki verilmektedir.

Dördüncü fıkra ile de, bu Kanunun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Madde 33- Madde ile yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi olanağı verilmekte ve bu mahsubun yöntem ve sınırları belirlenmektedir. Ayrıca, söz konusu sınırlamalar asıl olmak kaydıyla, yurt içi faaliyetlerin mali zararlar sonuçlanmış olması sebebiyle Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkının da izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabileceğine dair bir hükme yer verilmektedir.

Bir başka düzenleme de, tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri ve Türkiye'de vergilendirilecek olan kazançlar için hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin kapsamının, mahallinde ödenen kurumlar vergisinin bu kazançlara isabet eden kısmı ile sınırlı tutulmuş olmasıdır. Kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergilendirilecek kazançları için de aynı uygulama söz konusudur. Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerektiği ise açıktır. Fıkra ayrıca geçici vergi dönemleri açısından tanınmış bir mahsup olanağını da içermektedir.

Yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemeyeceği belirtilmektedir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, bu Kanunun 32 nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cârî olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi öngörülmektedir.

Ayrıca, mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

Madde 34- Madde ile, yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu düzenlenmektedir. Kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergilendirilecek yurt dışı kazançları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden vergi cennetleri ile mücadele amacıyla yapılması öngörülen vergi kesintisinin mahsubu da bu fıkra da yer almaktadır.

Maddede yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, fazla olan vergi tutarı mükellefe yazı ile bildirilecektir. Mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu şartıyla kendisine iade edileceği, bu süre içinde başvurmamışların bu farktan doğan alacaklarının düşeceği belirtilmektedir.

Ayrıca mahsup işleminin hangi tarih itibarıyla yapılacağı konusuna da açıklık kazandırılmaktadır.

Maddede yer alan bir diğer düzenleme de, yurt içinde kesilen vergilerin, fon ve ortaklık bünyesinde yapılan vergi kesintisine mahsup imkanı getirilmesine dair hükümdür.

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

Madde 35- Bu madde ile Kurumlar Vergisi Kanunu dışında diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; muafiyet, istisna ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslar arası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmektedir.

Madde 36- 10/06/1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 3/6/1949 tarihli 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu Kanunun ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Geçici Madde 1- Maddenin birinci ve ikinci fıkraları ile bu Kanuna göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmayacağı; Gelir Vergisi Kanununun geçici

67 nci maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların da bu Kanuna göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacağı açıkça belirlenmektedir.

Üçüncü fıkra ile dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcileri aracılığı olmaksızın elde ettikleri ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde ettikleri ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmemesi öngörülmektedir.

Dördüncü fıkra ile bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, daha önceki tarihlerde yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerli olması öngörülmektedir.

Beşinci fıkra ile diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmektedir.

Altıncı fıkra ile bu Kanunla getirilen yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf tutulmasına ilişkin sınırlamalara uymaları için kooperatiflere 2006 yılı sonuna kadar bir süre verilmektedir.

Yedinci fıkrada, üretim ve istihdamda olan katkısı artarak devam eden organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve elde edilecek kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler için, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren on yıl süreyle kurumlar vergisi muafiyeti getirilmektedir.

Sekizinci fıkra ile, bu Kanunun yürürlük tarihinden önce başka kanunlarla tanınmış muafiyet, istisna ve indirimlerin geçerli olduğu ve Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hususu açıklanmaktadır. Özellikle Kanunun 13 üncü maddesinin 1/7/2006 tarihinden itibaren uygulanacak olması nedeniyle muhtemel boşluğun giderilmesi sağlanmaktadır.

Madde 37- Yürürlük maddesidir.

Madde 38- Yürütme maddesidir.

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifimiz gerekçeleri ile birlikte ekte sunulmuştur.

Gereğini bilgilerinize arz ederiz.

2/2/2006

<i>Mehmet Küçükbaşık</i>	<i>Ali Oksal</i>	<i>Necati Uzdil</i>
Bursa	Mersin	Osmaniye
<i>Şefik Zengin</i>	<i>Mustafa Özyurt</i>	<i>Osman Kaptan</i>
Mersin	Bursa	Antalya
<i>Atila Emek</i>	<i>Feridun Ayvazoglu</i>	<i>Osman Özcan</i>
Antalya	Çorum	Antalya
<i>Nail Kamacı</i>	<i>Feridun Baloğlu</i>	<i>Hüseyin Ekmekçioğlu</i>
Antalya	Antalya	Antalya
<i>Ufuk Özkan</i>	<i>Uğur Aksöz</i>	<i>Mustafa Gazalcı</i>
Manisa	Adana	Denizli
<i>Yılmaz Kaya</i>	<i>Ali Arslan</i>	<i>R. Kerim Özkan</i>
İzmir	Muğla	Burdur
<i>Hasan Güyüldar</i>	<i>Kemal Sağ</i>	<i>Muharrem Kılıç</i>
Tunceli	Adana	Malatya
<i>M. Nuri Saygun</i>	<i>Gökhan Durgun</i>	<i>Nurettin Sözen</i>
Tekirdağ	Hatay	Sivas
<i>Türkan Miçooğulları</i>	<i>Yakup Kepenek</i>	<i>İsmail Özay</i>
İzmir	Ankara	Çanakkale
<i>Mehmet Işık</i>	<i>N. Gaye Erbatur</i>	<i>Erdal Karademir</i>
Giresun	Adana	İzmir
<i>Hakkı Ülkü</i>	<i>Muharrem Toprak</i>	<i>Vezir Akdemir</i>
İzmir	İzmir	İzmir
<i>Ahmet Ersin</i>	<i>Fahrettin Üstün</i>	<i>Ali Cumhur Yaka</i>
İzmir	Muğla	Muğla
<i>Vahit Çekmez</i>	<i>Abdurrezzak Erten</i>	<i>Canan Arıtmaz</i>
Mersin	İzmir	İzmir
<i>Enis Tütüncü</i>	<i>Nadir Saraç</i>	<i>Mehmet Kartal</i>
Tekirdağ	Zonguldak	Van
<i>Sıdika Sarıbekir</i>	<i>Hasan Ören</i>	<i>Mehmet S. Kesimoğlu</i>
İstanbul	Manisa	Kırklareli
<i>Gürol Ergin</i>	<i>Kazım Türkmen</i>	<i>M. Mesut Özakcan</i>
Muğla	Ordu	Aydın

GENEL GEREKÇE

Ülkemiz nüfusunun büyük bir bölümü geçimini tarım sektöründen sağlayan, dolayısıyla tarımsal faaliyetlerin büyük önem arz ettiği bir tarım ülkesidir.

Bu çerçevede 29/6/2004 tarih ve 5200 sayılı Yasa ile hukuksal zemine kavuşturulan Tarımsal Üretici Birlikleri; üretimi talebe göre plânlamak, ürün kalitesini iyileştirmek, kendi mülkiyetine almamak kaydıyla pazara geçerli norm ve standartlara uygun ürün sevk etmek ve ürünlerin ulusal ve uluslararası ölçekte pazarlama gücünü artırıcı tedbirler almak üzere tarım üreticilerinin, ürün veya ürün grubu bazında bir araya gelerek, tüzel kişiliği haiz tarımsal üretici birlikleri kurmalarını sağlamak amacıyla kurulan gönüllü kuruluşlardır.

Ancak 5200 sayılı Yasa ile kurulan Tarımsal Üretici Birlikleri, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten bu yana çeşitli sorunlarla karşılaşmakta, yasanın uygulanmasında büyük yanlışlıklar yapılmakta, bu durumdan da yeni yeni kurulmaya başlanan Tarımsal Üretici Birlikleri zarar görmektedir.

Bu sorunların başında ülke genelindeki Vergi Daireleri Müdürlüklerinin Tarımsal Üretici Birliklerinden Kurumlar Vergisi, KDV ve ÖTV ödemesini istemeleri ve bu konuda zorluk çıkarmaları gelmektedir.

Oysa 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununun 19. maddesinde “Birliğe ait her türlü taşınır ve taşınmaz mallar, bunların alım, satım, inşa ve kullanımları ile birlikçe yürütülen hizmet ve faaliyetler damga vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç ve katkı payından muaftır” denilmektedir. Kanunun bu hükmüne rağmen böyle bir uygulama yapılmak istenmesi, yeni ve daha açık bir düzenlemeyi gerekli kılmaktadır.

Ayrıca 5200 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten bu yana ilgili bakanlıklar olarak Tarım ve Köyişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının herhangi bir düzenleyici çalışması olmamıştır.

Ülkemizde henüz emekleme evresinde olan Tarımsal Üretici Birliklerinin üzerlerine düşen görevleri daha iyi yapabilmeleri, çiftçilerimizin haklarını koruyabilmeleri, ürünlerin daha verimli bir biçimde değerlendirilmesi için ilgili yasanın 19. maddesine ek olarak, 5422 sayılı Kurumlar Vergisinde yeni ve yoruma yer vermeyecek bir düzenlemeye gidilmesi uygun olacağından hareketle bu teklif hazırlanmıştır.

MADDE GEREKÇELERİ

Madde 1- 5200 sayılı Yasa ile kurulan Tarımsal Üretici Birliklerinin uygulamada karşılaştıkları en önemli sorun vergi muafiyetine tâbi olup olmadıklarıdır. 5200 sayılı Yasanın 19. maddesinde açıkça “Birliğe ait her türlü taşınır ve taşınmaz mallar, bunların alım, satım, inşa ve kullanımları ile Birlikçe yürütülen hizmet ve faaliyetler damga vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç ve katkı payından muaftır.” denilmesine karşın, uygulamada bu konuda tereddütler yaşanmaktadır. Düzenleme ile sorunun 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde çözümü amaçlanmıştır.

Madde 2- Yürürlük maddesidir.

Madde 3- Yürütme maddesidir.

BURSA MİLLETVEKİLİ MEHMET KÜÇÜKAŞIK VE 47 MİLLETVEKİLİNİN TEKLİFİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN KANUN TEKLİFİ

MADDE 1- 3/6/1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesine aşağıdaki 26. bend eklenmiştir.

“26. Tarımsal Üretici Birlikleri,”

MADDE 2- Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu

Türkiye Büyük Millet Meclisi

Plan ve Bütçe Komisyonu

Esas No.: 1/1170, 2/719

Karar No.: 92

31/5/2006

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca 8/2/2006 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulan ve Başkanlıkça 20/2/2006 tarihinde Komisyonumuza havale edilen (1/1170) esas numaralı "Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı", Komisyonumuzun 28/2/2006 tarihinde yaptığı 49 uncu Birleşiminde, Hükümeti temsilen Maliye Bakanı Kemal Unakıtan ile Maliye Bakanlığı, Millî Savunma Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Vergi Konseyi temsilcilerinin katılımıyla görüşülmeye başlanmıştır.

Bilindiği gibi, 1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), onbir yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tâbi kurumların vergilendirilmesine yönelik eksiklikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da farklı tarihlerde yapılan değişikliklerle güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermeye çalışmıştır.

1990'lı yıllar boyunca dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle beslenen küreselleşme olgusuna paralel olarak Türkiye'deki sosyal, siyasal ve ekonomik yapının dış dünya ile giderek daha fazla etkileşim, hatta bütünleşme süreci içine girmesi, yeni fırsatlara ve buna paralel olarak yeni risklere de kapı aralamıştır. Yakın zamanda yaşanan önemli krizlerin ardından, krizlerin etkilerinin azaltılmasına ilişkin olarak alınan önlemler, yeterli altyapıyla desteklenebilirse, başarılı olacaktır.

Günümüze gelene kadar 5422 sayılı Kanun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) gibi Türk vergiciliğinde önemli bir köşe taşı olmuştur. Bu nedenle, bu alanda yapılacak her türlü atılımın bu birikimi bir kenara itmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu Kanunda yapılacak değişiklikler arasında çok yakın bir bağın ve çoğu konuda belirgin bir devamlılık ilişkisinin bulunması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununda da ekonomik ve ticari alanda yaşanan

çağdaş gelişmelere paralel olarak, gerekli değişikliklerin yapılması ihtiyacı söz konusudur. Ancak, yapılacak değişikliklerin bu alandaki yenilikler ve geçmişten gelen birikimlerin sınıflandırılıp iyileştirilmesine yönelik düzenlemelerle, hedeflenen iktisadi ve mali amaçlara ulaşmayı kolaylaştıracak nitelikte olması gerekir. Bu hususlar göz önünde bulundurularak, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temel ve birikimi üzerine inşa edilen; buna karşılık içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştıran yeni bir Kanunun çıkarılması ihtiyacı ortadadır.

Tasarı ile;

- Mükellef odaklı yaklaşımla tam ve dar mükellefiyet esasına ilişkin hükümlerin kendi içinde bütünlüğünün sağlanması, tam ve dar mükelleflere ilişkin hususların ayrı bölümlerde düzenlenmesi,
 - Kurum kazancına yönelik hükümlerin mümkün olduğunca Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında toplanması,
 - GVK ile KVK arasındaki referansların azaltılması, kurumlar vergisinin ilgili hükümlerinin ortak maddelerde toplanması, 5422 sayılı Kanundaki geçici ve uygulanmayan hükümlere ise yer verilmemesi,
 - Dilde sadeleştirmenin yapılması ve metinde ifade birliğinin sağlanması, belirsiz ve ihtilaflı konulara açıklık getirilmesi,
 - Örtülü sermaye ve örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması) konularında uluslararası standartlara uygun objektif kriterlerin ve bu müesseselere işlerlik kazandıracak yeni hükümlerin getirilmesi,
 - Yurtdışı inşaat onarım işleri için zorunlu hallerde kurulan iştiraklerin kazançlarının da istisna kapsamına alınması,
 - Kurumlar vergisi oranının aşağıya çekilmesi, muafiyet ve istisnaların daraltılması ve vergi güvenlik müesseselerinin geliştirilmesi,
 - İktisadi nitelik taşıyan ve piyasa ekonomisinde rekabet eşitliğini bozan muafiyetlere sınırlamalar getirilmesi,
 - Sistemde var olan uluslararası yatırım şirketi modelinin aksayan yönlerinin iyileştirilerek, bu şirketlerin cazibesinin artırılması ve bunlara ilişkin hükümlerin uygulanabilir hale getirilmesine yönelik düzenlemeler yapılması,
 - Dünyada kabul görmüş fiyatlandırma yöntemlerinin tanımlanması ve bu konuda OECD modeline uyum sağlanması,
 - Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ve "Vergi Cenneti" olarak bilinen ülke veya bölgelere yapılan ödemelerde, bazı istisnalar hariç olmak üzere % 30 oranında vergi stopajı getirilmesi,
 - Kurum kazancından indirilecek giderler ile zarar mahsubu ya da beyanname üzerinde gösterilerek indirim konusu yapılacak unsurların ayrı maddelerde düzenlenmesi,
 - Tasfiyeye başlama ve bitiş tarihleri ile tasfiyeden vazgeçilmesi durumunda ortaya çıkabilecek hususlara ilişkin net belirlemeler yapılması,
- öngörülmektedir.

Tasarının geneli üzerindeki görüşmelere geçilmeden önce verilen bir önerenin kabulüyle konunun daha detaylı incelenebilmesini teminen bir alt komisyon kurulmasına karar verilmiştir.

Alt komisyon; 15/3/2006, 22/3/2006, 29/3/2006, 4/4/2006, 5/4/2006, 19/4/2006 ve 25/4/2006 tarihlerinde Maliye Bakanlığı ve ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşları ile Türkiye Sanayiciler ve İşadamları Derneği, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kurulu, Türkiye Millî Kooperatifler Birliği ve Konut Yapı Kooperatifleri Birliği temsilcilerinin de katılımlarıyla yapmış olduğu kapsamlı çalışmalar sonucunda, Komisyonunda yapılan değerlendirmeleri de dikkate alarak çalışmalarını tamamlamıştır.

Alt Komisyonunda, Tasarının geneli üzerinde sivil toplum kuruluşları temsilcilerinin dinlenilmesine karar verilmiş ve yapılan değerlendirmelerde;

- Tasarıda Türk Vergi Sistemindeki temel ilkelerin korunmuş olduğu ve Tasarının sistemin eksikliklerini giderici nitelikte bulunduğu,
- Dar mükelleflere ilişkin sistemin doğru bir şekilde tedvin edildiği ve bunlara ilişkin hükümlerin tutarlı hale getirildiği,
- Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen kurumlar vergisine ilişkin hususların Tasarının kapsamına alındığı, böylece kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin tek bir çatı altında toplandığı, ancak stopaja tâbi kurumların Gelir Vergisi Kanununa atıf yapılmadan bu Kanun Tasarısı kapsamında düzenlenmesinin uygulama açısından daha doğru olacağı,
- Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun birlikte değerlendirilmesi ve düzenlemelerin eşgüdüm içerisinde yapılmasının yerinde olacağı,
- Kurumlar vergisinde bir yapısal dönüşümün söz konusu olduğu, ancak yatırımcıların geleceğe ilişkin uzun vadeli planlar öngördükleri, bu nedenle meri mevzuat kapsamında istisna veya muafiyetlerden yararlanan mükelleflerin korunmasına ilişkin hükümlerin Tasarıya eklenmesi gerektiği, aksi taktirde hukuk güvenliği ilkesinin gereği olarak Anayasaya aykırı bir düzenlemenin ortaya çıkabileceği,

- Yatırım indirimi, Gelir Vergisi Kanununda düzenlenmekle beraber kurumlar vergisi mükelleflerinin de bu indirimden yararlandığı, ancak yatırım indiriminin Gelir Vergisi Kanununda yapılan son değişikliklerle yürürlükten kaldırıldığı; yatırım indiriminin, yatırım ve istihdam artışını sağlayan bir modelinin yeniden getirilmesi gerektiği,

- Kanun Tasarısının yürürlük maddesindeki hükümlerin, kazanılmış hakların ihlaline yol açabileceği ve bu hususun anayasaya aykırılık teşkil edebileceği, bu sakıncaların giderilmesi gerektiği,

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak gibi bir çok faaliyette bulunan iktisadi işletmelere ilişkin muafiyetin, bu bölgelerin gelişimi açısından süresiz olmasının yararlı olacağı,

- Geçici vergi oranının kurumlar vergisi oranının yüzde 80'ine tekabül edecek şekilde düzenlenmesinin daha uygun olacağı,

- Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunan gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisnanın tam istisna olması gerektiği,

- Ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtlarına tanınan muafiyetin "sadece mahkumlar ve tutuklular tarafından üretim yapılan ceza ve infaz kurumları ile tutukevleri" şeklinde değiştirilmesinin rekabetin korunması adına önemli olduğu,

- Yurtdışı inşaat ve onarım işleri ile ilgili istisnanın mevcut şirketlere de tanınması ve gerekli şartları yerine getirmeleri için bu şirketlere ek süre verilmesi yönünde düzenleme yapılmasının kurumlar arasında rekabet eşitliğini sağlayacağı,

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların istisna kapsamına alınmasının deniz ticaretinin gelişmesine imkân sağlayacağı,

- Maliye Bakanlığı ile şirketler arasında devamlı uyuşmazlık konusu olan örtülü sermaye ile transfer fiyatlandırması konularına ilişkin olarak, Tasarıda getirilen objektif kriterlerin bu alanlarda ortaya çıkan ihtilafları ortadan kaldıracak nitelikte olduğu,

- Gayrimenkul ve iştiraklerin, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl yer alması koşuluyla satılması sonucu elde edilen kazançların istisnadan yararlanabilmesine ilişkin hükmün yürürlük tarihinin ileriye alınması hususunun Tasarıya eklenmesinin yararlı olacağı,

- Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin düzenlemenin olumlu bir gelişme olduğu, ancak bu hükümlerin uygulanması için bir geçiş döneminin öngörülmesi gerektiği,

- Banka ve katılım bankalarının, ilişkili kişi veya kurumlardan aldıkları kredilere yönelik bir sınırlama getirilmesinin doğru olmadığı, Bankacılık Kanununda bu konuyla ilgili düzenlemelerin bulunduğu,

- Özel hesap dönemi olan kurumların, 2006 yılı için yüzde 30 kurumlar vergisine tâbi olmaları yönündeki düzenlemenin doğru olmadığı, hesap döneminin başlangıç tarihi yerine bitiş tarihinin vergilendirme açısından göz önünde bulundurulması gerektiği,

- Dar mükelleflerin ulaştırma sektörü ile ilgili kazançlarının yüzde 30 vergi stopajına tâbi tutulmasının bu kurumlarda büyük sıkıntılara yol açacağı,

- Kooperatifler için muafiyetten yararlanma koşulları arasında üst birliğe üye olma şartının kaldırılmasının, vergiyi tabana yayma ve vergiyi artırma yönünde bir fayda sağlamayacağı,

belirtilmiştir.

□ Alt Komisyonumuzda Tasarının geneli üzerinde yapılan görüşmede;

- Tasarının kimi maddelerinde yer alan hükümler ile madde gerekçeleri arasında bazı tutarsızlıklar olduğu, gerekçelerin ayrı idari düzenlemelerin konusu olabilecek konuları barındırmasının doğru olmadığı,

- Tasarının çok önemli değişiklikler yanında, uygulamada ortaya çıkan sorunları çözmeye yönelik düzenlemeleri de içerdiği ve konuların bütüncül bir bakış açısıyla ele alındığı,

- Örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkili hükümlerin uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanmasının yerinde olduğu,

- Kurumlarla ilgili vergi stopajına ilişkin hükümlerin bu Kanun Tasarısında düzenlendiği, ancak kurumların vergi tevkifatı yapmakla mükellef olup olmadıkları yönünde Gelir Vergisi Kanununa atıf yapılmasının doğru olmadığı,

- Sivil toplum kuruluşlarının ve ilgili kurumların katılımının, Tasarının hazırlanmasına yönelik olarak önemli katkılar sağladığı,

- Tasarıdaki en önemli düzenlemenin kurumlar vergisi oranındaki 10 puanlık indirim olduğu,

ifade edilmiştir.

□ Tasarının geneli üzerindeki görüşmeler tamamlandıktan sonra, Tasarının maddelerine geçilmesine karar verilmiştir.

Tasarının;

- 1 inci maddesi; aynen,

- 2 nci maddesi; altıncı fıkrasının konu bakımından beşinci fıkranın devamı niteliğinde olması nedeniyle beşinci fıkranın son cümlesi şeklinde düzenlenmesi, diğer fıkraların buna göre teselsül ettirilmesi; anlama açıklık kazandırılması ve uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla maddenin tamamının redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 3 üncü maddesi; birinci fıkrada yer alan "tam mükellefiyet esasında" ve ikinci fıkrada yer alan "dar mükellefiyet esasında" ibarelerinin, hangi esasta vergilendirileceği hususu açık olduğu ve bu ibarelere gerek bulunmadığı gerekçesiyle metinden çıkarılması; üçüncü fıkranın (ç) bendinde yer alan "taşınır mallar" ibaresinin Medeni Kanuna uygun olarak "taşınır" şeklinde değiştirilerek redaksiyona tâbi tutulması, dördüncü fıkranın sonunda yer alan "geçerlidir" ibaresinin daha doğru bir ifade biçimi olacağı gerekçesiyle "uygulanır" şeklinde değiştirilmesi; beş ve altıncı fıkraların dil bilgisi kurallarına uygun olarak tanım cümlesi şeklinde düzenlenmesi için redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 4 üncü maddesi; kamu idareleri arasında eşitliğin sağlanması amacıyla birinci fıkranın (d) bendinde belirtilen muafiyetten il özel idareleri, belediyeler ve sosyal güvenlik kurumlarının da yararlanması için "Merkezi yönetim" ifadesinin "Genel yönetim" şeklinde değiştirilmesi; konut yapı kooperatiflerinin konut edindirmek amacıyla, müteahhitlerle yapmış oldukları kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin, kurumlar vergisi uygulamaları bakımından ortak dışı işlem sayılmasının uygun olmadığı, kooperatiflerin ortaklarına konut sağlayabilmesi için dışarıdan müteahhitlik hizmeti satın almasının işin gereği olduğu, kooperatiflerin müteahhide yaptırdığı iş karşılığı arsa vermesinin gelir getirici ortak dışı muamele olarak düşünülemeyeceği gerekçesiyle birinci fıkranın (l) bendinde yer alan "sadece ortaklarla iş görülmesine" ibaresinden sonra gelmek üzere parantez içinde "(Konut yapı kooperatiflerinin, kat karşılığı inşaat sözleşmesiyle gerçek veya tüzel kişilere inşaat yaptırarak inşa edilecek konutların bir kısmını ve/veya bir kısım arsa ve/veya arsa payını müteahhitlik giderlerini karşılamak üzere bu gerçek ve/veya tüzel kişilere vermesi ortak dışı işlem sayılmaz.)" cümlesinin eklenmesi; (n) bendinde belirtilen bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların, kurumlar vergisine ilişkin muafiyetten yararlanmaları için yalnızca bu alanda faaliyet gösterme koşulunun getirilmesi gerektiğinden bendin başına "Münhasıran" ibaresinin eklenmesi ve kurum ve kuruluşların bu muafiyetten yararlanma ve muafiyeti kaybetme koşullarının uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığınca düzenlenmesi için bendin devamına "(Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)" ifadesinin eklenmesi; organize sanayi bölgelerinin geliştirilmesi için modern, teknolojik ve ekonomik yatırımların yapılmasının sağlanmasına yönelik olarak 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 işletmelere ilişkin bu Kanunun geçici 1 inci maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen 10 yıllık geçici muafiyetin süresiz hale getirilerek maddeye yeni (n) bendi olarak eklenmesi ve bent numaraları ile madde metninin redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 5 inci maddesi; altının ülkemizde çok önemli bir tasarruf aracı olduğu, bir çok ülkede bu tasarrufların yatırımlara yönlendirilmesi amacıyla altın yatırım fonlarının kurulduğu, bu tasarrufların ekonomiye kazandırılması amacıyla ülkemizde de altın yatırım fonlarının kurulacağı, bu nedenle kurulacak bu fonların kurumlar vergisinden istisna edilmesi amacıyla birinci fıkranın (d) bendine 2 numaralı alt bent olarak "Altın ve kıymetli madenlere dayalı borsa yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları," ifadesinin eklenmesi ve diğer alt bentlerin buna göre teselsül ettirilmesi; Bankalara olan borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ve bunların kefillerinin sahip olduğu taşınmazlar ile birlikte bu kurumlara ipotek veren üçüncü kişilerin taşınmazlarının da irade dışı satımının söz konusu olması nedeniyle elde edilen kazancın tamamının kurumlar vergisinden istisna edilmesinin hakkaniyete daha uygun olacağı düşüncesiyle birinci fıkranın (f) bendindeki "kefillerinin" ifadesinden sonra gelmek üzere "ve ipotek veren üçüncü kişilerin" ifadesinin eklenmesi, maddenin tamamının redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 6 ncı ve 7 nci maddeleri; yazım yanlışlarının düzeltilmesi amacıyla redaksiyona tâbi tutulmaları suretiyle,

- 8 inci maddesi; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre katılım bankalarının da banka olarak kabul edildiği, bu nedenle "kâr ve zara katılma hesabı" ibaresi yerine "katılma hesabı" ibaresinin kullanılması gerektiğinden (d) bendinin anılan Kanuna uygun olarak değiştirilmesi; dönemsel ilkeli ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel olarak, herhangi bir ihbar süresi sınırlaması söz konusu olmaksızın, Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenen istatistiki yöntemler esas alınarak hesaplanan, gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinin tamamının vergi matrahından indirimini teminen (e) bendinin 1 numaralı alt bendinin değiştirilmesi; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında elde edilen ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 1/3'ü düşüldükten sonra kalan tutarın Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmının indirimine imkân tanınmakta olduğu, ancak bu indirimin anılan Kanunun 25 inci maddesi tarafından verilen yetki ile Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlendiği, bu Kanun Tasarısında da 1/3 indirim yapılması hususu ayrıca düzenlendiğinden iki defa indirim yapılması yönünde yorumlara neden olunabileceği, dolayısıyla, uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla (e)

bendinin 4 numaralı alt bendindeki "1/3'ü düşüldükten sonra kalan tutarın" ifadesinin çıkarılması; ikinci fıkranın maddenin kodifikasyonu açısından (e) bendinin 5 numaralı alt bendi olacak şekilde düzenlenmesi suretiyle,

- 9 uncu maddesi; aynen,

- 10 uncu ve 11 inci maddeleri; kanun tekniğine uygunluğun sağlanmasını teminen metin içindeki kanunların numaralarının yazılması şeklinde redaksiyona tâbi tutulmaları suretiyle,

- 12 nci maddesi; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı bir şekilde temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılmasının öz kaynak yetersizliği nedeniyle dış kaynaklara yönelmek zorunda kalan kurumlar aleyhine bir yük oluşturacağı, kurumların sermaye temininde büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yönde etkilenmesine neden olunacağından birinci fıkradaki "iki katı" ibaresinin "üç katı" şeklinde değiştirilmesi; finansal sektörün, mali kaynakları reel sektörün ihtiyaç duyduğu alanlara yönlendiren, sermaye birikimini sağlayan ve ekonomik büyüme sürecini doğrudan etkileyen önemli sektörlerden biri olması nedeniyle; ekonominin bütünü açısından hayati önemi haiz olan güven ve istikrarın sağlanması ve sağlıklı bir finansal alt yapının oluşturulması amacıyla, bütün finansman kuruluşlarının daha fazla fon elde etme yönünde desteklenmesi gerektiği; bankacılık sisteminin fon ihtiyacının söz konusu olduğu ve bu ihtiyaçların da yurt dışından karşılanacağı, bankacılık sektörünün bu şekilde büyüyeceği, bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanununda gerekli düzenlemelerin yer aldığı; bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek olmadığı, bu değerlendirmeler ışığında, bankaların öz sermayelerini artırmaları için aldıkları kredilere veya yaptıkları borçlanmalara belirli bir sınırlamanın getirilmemesini temin etmeye yönelik bir hükmün altıncı fıkraya (c) bendi olarak eklenmesi; "leasing" ve "factoring" şirketlerinin esas amaçlarının bankalar gibi sermaye temini ve kullanılması olduğu, bunların fon alım satımı esasına göre faaliyet gösterdikleri, bu nedenle bu kurumların da şahıs ortak dışında yaptıkları borçlanmalarda öz sermayenin 6 katının aşılması durumunda örtülü sermaye sayılmamasını; ipotek finansman kuruluşlarının Konut Finansmanı Kanununun yürürlüğe girmesiyle büyük oranda fona ihtiyaçlarının olacağı ve bu fonların da yurt dışından karşılanacağı, tüketici finansman kuruluşlarının yapı olarak factoring şirketlerine benzemesi nedeniyle benzer işi yapan kuruluşların benzer hükümlere tâbi olmaları gerektiği, ayrıca tüketici finansman kuruluşlarının da Konut Finansmanı Kanununun kabulünün ardından konut kredisi verecek olmaları nedeniyle büyük miktarda sermaye-fona ihtiyaçlarının olacağı, bu nedenle bu kurumların banka ve finansman kuruluşlarından yapacakları borçlanmalara ilişkin bir sınırlamanın olmamasını temine yönelik bir hükmün altıncı fıkraya (d) bendi olarak eklenmesi; kur farkının, örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler ve hesaplanan tutarlardan istisna edilmesini teminen yedinci fıkranın değiştirilmesi suretiyle,

- 13 üncü maddesi; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulunca ülkeler veya bölgeler ilan edilirken bu ülkelerle bilgi değişiminin söz konusu olup olmadığı hususunun da göz önünde bulundurulmasını teminen dördüncü fıkraya "sağlayıp sağlamadığı" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve bilgi değişimi" ibaresinin eklenmesi; anlama açıklık kazandırılması ve kanunların hazırlanmasında uygulanan esas ve usuller doğrultusunda birbirleriyle bağlantılı olan birinci ve ikinci fıkraların birinci fıkra; üçüncü ve dördüncü fıkraların ikinci fıkra; beşinci ve yedinci fıkraların üçüncü fıkra olarak birleştirilmesi ve diğer fıkraların buna göre teselsül ettirilmesi suretiyle,

- 14 üncü maddesi; dil bilgisi kurallarına uygunluğun sağlanması amacıyla redaksiyon tâbi tutulması suretiyle,

- 15 inci maddesi; Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen vergi kesintisi yapmakla sorumlu olan kurumların Gelir Vergisi Kanununa yapılan atıfların en aza indirilmesi anlayışından hareketle birinci fıkrada tek tek sayılması; Bankacılık Kanununda yapılan değişikliğe paralel olarak "kâr ve zara katılma hesabı" ibaresi yerine, "katılma hesabı" ibaresinin kullanılmasının gerekmesi nedeniyle, (d) bendinin 3 numaralı alt bendinin (d) bendinin devamı şeklinde düzenlenmesi; vergi kanunlarındaki düzenlemelere paralel olarak faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının bazı islam ülkeleri finans kuruluşlarından alınan kredi karşılığında bu kuruluşlara yapılan ödemeler bakımından bir anlam ifade ettiği ve dar mükellefiyet esasında vergi kesintisi ile ilgili olduğundan bir hüküm ifade etmeyeceği, bu nedenle (d) bendinin 1 numaralı alt bendinin maddeden çıkarılması; ayrıca kâr ve zarar ortaklığı belgelerinin Türk Hukukuna 1983 yılında girdiği ve Sermaye Piyasası Kurulunun 2003 yılında yaptığı düzenlemelerle menkul kıymet alım satımı ile uğraşan ortaklıklar dışındaki anonim ortaklıkların da kâr ve zarar ortaklığı belgesi adı altında menkul kıymet ihraç edebilecekleri, bunların sadece katılım bankaları ile ilişkilendirilmesinin doğru bir yaklaşım olmadığı, bu nedenle birinci fıkranın (d) bendinin (2) numaralı alt bendinin (e) bendi şeklinde bağımsız olarak düzenlenmesi suretiyle,

- 16 ncı maddesi; vergilerle alakalı beyannamelere ilişkin tüm hususların genel bir kanun olan Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi nedeniyle burada ayrıca düzenlenmesinin tekrara yol açacağı gerekçesiyle, "veya elektronik ortamda gönderildiği" ibaresinin beşinci fıkradan çıkarılması suretiyle,

- 17 nci maddesi; anlama açıklık kazandırılması ve uygulayıcılara kolaylık sağlanması amacıyla bir ila altıncı fıkraların birinci fıkra; dokuz ila onikinci fıkraların dördüncü; onbeş ila onyedinci fıkraların yedinci fıkra olarak birleştirilmesi, diğer fıkraların buna göre teselsül ettirilmesi ve bazı fıkralara başlık konulması suretiyle,

- 18 inci maddesi; aynen,

- 19 uncu maddesi; anlama açıklık kazandırılması ve uygulayıcılara da kolaylık sağlanması amacıyla maddenin kodifikasyonunun yeniden yapılması suretiyle,

- 20 nci, 21 inci ve 22 nci maddeleri; aynen,

- 23 üncü maddesi; üçüncü fıkrasında yer alan "kapsamına alınan" ibaresinin anlatıma açıklık kazandırılması amacıyla "kapsamında vergilendirilen" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 24 üncü maddesi; üçüncü fıkrasında yer alan "ajanlıkları" ibaresinin Türkçe'ye uygun olarak "ajansları" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 25 inci ve 26 ncı maddeleri; aynen,

- 27 nci maddesi; (b) bendinde yer alan "Taşınır malların" ibaresinin Medeni Kanuna uygun olarak "Taşınırınların" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 28 inci maddesi; vergilerle alakalı beyannamelere ilişkin tüm hususların genel bir kanun olan Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi nedeniyle burada ayrıca düzenlenmesinin tekrüre yol açacağı gerekçesiyle, "veya elektronik ortamda gönderildiği" ibaresinin ikinci fıkradan çıkarılması suretiyle,

- 29 uncu maddesi; aynen,

- 30 uncu maddesi; fonların bu Kanun Tasarısının 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergilendirildiği ve ayrıca tasarının mevcut haline göre hem fonun kendisinin hem de fonun dağıtımının vergilendirilebileceğine dikkat çekilerek çifte vergilemeye neden olunabileceği, bu anlamda uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla üçüncü fıkrada yer alan "bentlerinde sayılan kâr" ifadesinden sonra gelmek üzere "payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere" ifadesinin eklenmesi; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulunca ülkeler veya bölgeler ilan edilirken bu ülkelerle bilgi değişiminin söz konusu olup olmadığı hususunun göz önünde bulundurulmasını teminen yedinci fıkraya "sağlayıp sağlamadığı" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve bilgi değişimi" ibaresinin eklenmesi; dördüncü fıkrasının redaksiyona tâbi tutulması; vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesini teminen bu ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara herhangi bir ödeme yapılması durumunda % 30 oranında vergi kesintisine tâbi tutulmasına; ancak bu vergilendirmenin yapılabilmesi amacıyla Bakanlar Kurulunun söz konusu ülkeleri bilgi değişimi esası göz önünde bulundurularak belirlemesi ve emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili kılınmasına yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (a) bendi olarak eklenmesi; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemelerinin de tamamen istisna edilmesine yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (b) bendi olarak eklenmesi suretiyle,

- 31 inci ve 32 nci maddeleri; aynen,

- 33 üncü maddesi; yedinci fıkrasında yer alan "ülkede geçerli olduğu bilinen oran" ibaresinin "ülkede geçerli olan oran" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 34 üncü maddesi; beşinci fıkrada yer alan "Bu fıkra" ibaresinin "Bu maddede" şeklinde redaksiyona tutulması suretiyle,

- 35 inci ve 36 ncı maddeleri; aynen,

- Geçici 1 inci maddesi; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanlara ilişkin on yıllık geçici muafiyetin sürekli hale getirilmesini sağlamak amacıyla, buna ilişkin hükmün geçici 1 inci maddeden çıkarılarak Tasarının 4 üncü maddesine (n) bendi olarak eklenmesi ve fıkra numaralarının teselsül ettirilmesi; anlama açıklık kazandırılması amacıyla sekizinci fıkrasının redaksiyona tâbi tutularak, yedinci ve sekizinci fıkralar şeklinde düzenlenmesi suretiyle,

- 37 nci maddesi; yürürlükteki Kurumlar Vergisi Kanununa göre Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisnanın tam istisna olduğu, ancak Kanun Tasarısında bu istisnanın kısmi istisna olarak düzenlendiği, bu nedenle bu hükmün Kanunun yayımından önce yürürlüğe girmesinin kazanılmış hakların ihlal edilmesine neden olacağından, Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmesini teminen (a) bendi olarak; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü sermayeye ilişkin hükümlerin uygulanması amacıyla İdareye, gerekli idari düzenlemelerin yapılması için uygun bir sürenin tanınmasını teminen 13 üncü maddenin 1/1/2007 tarihinde yürürlüğe girmesini öngören düzenlemenin (b) bendi olarak; yeni kurumlar vergisi oranını yüzde 20 olarak öngören 32 nci maddenin birinci fıkrasının 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmasını teminen (c) bendi olarak; diğer hükümlerin ise 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesini teminen (ç) bendi olarak maddeye eklenmesi suretiyle,

- 38 inci maddesi; aynen,
kabul edilmiştir.

Alt Komisyon, Tasarının madde gerekçelerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen hususları Plan ve Bütçe Komisyonunun bilgisine sunmuştur:

- Tasarıdaki gerekçelerin yapısı, gerekçelerin yasama içinde özellikle vergi hukukundaki durumunun tartışılması gereğini doğurmuştur. Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devleti ve vergi ödevi ile ilgili olarak şu görüşe yer vermiştir: "Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalet ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir.

- Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile kamu hizmetlerinin bir gereği olarak belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır." Bu çerçevede, Anayasanın 73 üncü maddesine göre, vergi ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulup, değiştirilmekte veya kaldırılmaktadır. Normatif vergilendirmenin en temel ilkelerinden biri olan verginin kanuniliği ilkesi Anayasamızın bu maddesinde yer almaktadır. Vergilerin yasallığının sağlanmasında geçirilen süreçler büyük önem arz etmektedir. Bu sürecin bir parçası da kanun gerekçeleridir.

- Vergilendirme sürecinde Kanun gerekçeleri, vergi ve benzeri malî yükümlülükler ile ilgili olarak gerek idari işlemler gerekse yargı organlarınca ne derece hukuki norm niteliğindedir? Bu çerçevede gerekçe aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

- Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat hükümlerini düzenleyen Vergi Usul Kanununun (VUK) 3 üncü maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Ancak lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, vergi kanunlarının uygulanmasında lafzın açık olmadığı durumlarda kıyas yapmadan yorum yapılabilir. Vergi hukukunda yorum sayesinde, anlamı sarıh olmayan hükümlerle neyin kastedildiği anlaşılma çalışılmaktadır. Böylece yapılan yorum ile kanun koyucunun madde hükmündeki getirme iradesi ve amacı tespit edilerek uygulamaya yön verilmektedir.

- Vergi hukukunda kanunların yorumlanması, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği öncelikle ortada yorumlanması gerekli bir kanun metni olmalıdır. Bundan sonra, söz konusu madde belirli bir sistematik içerisinde, ilgili maddenin yer aldığı kanunun diğer kanunlar karşısındaki durumu ve yorumlanacak hükmün ilgili kanun içindeki yerini ifade eder.

- Vergi hukukunda yorum, ilgili kanunun hazırlanması ve kabulüne kadar geçen süreç ile bu süreçte aldığı hali izlemeyi gerektirir. Bu çerçevede, vergi hukukunda kanunların yorumlanmasına ilişkin hükümler esas itibarıyla VUK'un vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3 üncü maddesine dayanmaktadır. Genel olarak, hukuk literatüründe lâfzî yorum, tarihi yorum, amaca yönelik yorum yöntemleri mevcuttur. Vergi hukukunda söz konusu yöntemler birbirini tamamlayıcı niteliktedir.

- Yukarıda belirtildiği üzere; VUK öncelikle lâfzî yorum yapılmasını, kanun metninin (lafzın) yeterli olmadığı durumlarda ise diğer yöntemlerin kullanılmasını esas almaktadır. Bu çerçevede lafızdan hareketle yapılan yorum ilk olarak başvuru bir yorumlama yöntemi olarak kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemin sakıncası Kanun koyucunun amacına nüfuz etmeye her zaman imkân vermemesidir.

Lâfzî yorumdan beklenen amaç hâsıl olmadığında tarihi yorum yöntemi kullanılarak, madde metninin kanun koyucunun amacına uygun sonuç vermesine çalışılmaktadır. Bu aşamada, en çok kullanılan araçlar; yasama sürecinde düzenlenen komisyon raporu ve tutanakları, tartışma notları, tasarı ve teklifler, TBMM görüşme tutanakları, hazırlanan kanun gerekçeleridir. Tarihi yorum tekniğinin tek başına ve etkin bir şekilde kullanılması kanun hükmünü durgun ve işlevsiz bir pozisyona itebilecek ve bunun sonucunda kanunların yetersiz kalmasıyla hukuk devleti prensibi zayıflayacaktır.

Bu yöntemin en önemli sakıncası, Kanun maddesinin yeterince açık olmadığı durumlarda, kanunun genel veya madde gerekçelerinde yer alan ve kanun lafzını aşan açıklamalar, örnekler ve benzeri ifadeler içermesidir. Ancak, yasa gerekçesi lafzın amacını aşan bir şekilde yazılır ise bu durumda sadece gerekçeden hareketle yorum yapmak, Anayasada yer alan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bunun nedeni, yasama organının madde metninin öngörmediği bir durumu yasa gerekçesine koyarak gerekçeye yasa hükmü niteliği kazandırmasıdır.

- Bir diğer yöntem ise amaca yönelik yorum olarak, kanun hükmünün konuluş amacını sağlayacak şekilde anlamlandırılmasıdır. Kanun hükümleri bir ihtiyacı karşılamak veya yeni ortaya çıkan bir sistemin işleyişini belli kurallara bağlamak üzere çıkartıldığından, kanun koyucunun kanunun tedvinindeki bu amacı dikkate alınmak suretiyle kanun hükmünün bu amacı sağlayacak şekilde yorumlanması amaca yönelik yorumdur. Bu yorum yönteminin kullanılabilmesi için yorum makamının yorumlama yetkisinin geniş olması, kanun hükmünün de buna imkân verecek şekilde esnek (genel)

düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Kanun gerekçeleri aşağıdaki amaçları sağlamalı, bunların aksine vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyecek nitelikte olmamalıdır; Gerekçeler;

- Kanun maddesi ile çelişmemeli, kanun maddesinin öngörmediği düzenlemeler içermemeli; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirildiği veya kaldırıldığı ilkesi ile tezat teşkil etmemeli,

- Gelecekte yasamanın yerini alacak şekilde hukuk kaynağı olmamalı, gerekçe idare ve yargı organlarının yanılmasını önleyici bir araç olarak Kanun koyucunun amacını içerecek nitelikte olmalı,

- Kıyas yolu ile vergileme aracına dönüşmemelidir.

- Yukarıda açıklandığı üzere, kanun gerekçelerinin madde metnlerinin bir parçası olmamaları nedeniyle kanunların sahip olduğu hukuk gücüne sahip olmadıkları kabul edilmelidir. Aksi takdirde, söz konusu gerekçelerin kanunun madde metinleri ile çelişen veya madde metnlerindeki amacı aşan düzenlemelerin yapılmasına imkân verecek nitelikte olmaları, ilgili Kanunun bu gerekçelerle yürürlüğe girmesi durumunda, aslında yasaları yürütmekle mükellef olan İdarenin Kanun koyucunun yerini almasına neden olacaktır. Diğer bir deyişle, bu gerekçeler nedeniyle yasa koyucunun devredilemez asli düzenleme yetkisi, idare tarafından kullanılacak ve bunun neticesinde de hukuk düzeninde tam bir karmaşa oluşacaktır. Bu karmaşanın önüne geçmek; kanun maddelerinin metnlerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan madde gerekçelerinde değişiklik yapılması mümkün olmadığından, bundan sonraki herhangi bir aşamada kanun maddelerinde ufak da olsa yapılacak bazı değişikliklerle mümkün olabilecektir.

- Gerekçelerin bahsedildiği şekilde hazırlanması, idarenin kanun koyucunun yerini alması hususuna ilave olarak, bu gerekçelere dayanılarak hazırlanacak düzenlemeler sonrasında oluşabilecek uyumsuzluklarda, idarenin yargı mercilerinde yapacağı savunmalarda bu gerekçeleri yasama organının iradesi olarak kullanması ile yargı organlarının yanlış yönlendirilmesine neden olabilecektir.

Bu çerçevede Kanun Tasarısının gerekçeleri, gerek detaylandırma gerekse kanun metninde bulunmayan unsurları içermesi nedeniyle, yasamanın önüne geçme sakıncasını taşımaktadır.

Alt Komisyon, Tasarı üzerinde yapılan görüşmeler sonucunda, ayrıca;

- Kanun Tasarısının 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde düzenlenen "tüketim ve taşıma kooperatiflerinin" muafiyet kapsamı dışında tutulup tutulamaması ve ayrıca anılan kooperatiflerin 4 üncü maddede belirtilen muafiyetten yararlanma koşulları arasına, bu kooperatiflerin faaliyet alanlarıyla ilgili üst birliklere üye olma koşulunun eklenip eklenmemesi,

hususunu Komisyonun dikkatine sunmuştur.

Bu defa, Komisyonumuzun 18/5/2006 ve 25/5/2006 tarihlerinde Maliye Bakanı Kemal Unakıtan ile Maliye Bakanlığı, Millî Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Vergi Konseyi, Türkiye Sanayiciler ve İşadamları Derneği, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Bankalar Birliği ve Ankobirlik temsilcilerinin de katılımlarıyla yapmış olduğu 66 ncı ve 69 uncu birleşimlerinde, verilen bir önerge ile Komisyonumuz portföyünde bulunan 2/719 esas numaralı Kanun Teklifinin, Tasarı ile ilgili olması nedeniyle İttüzüğün 35 inci maddesine göre birleştirilerek görüşülmesine, görüşmelerde (1/1170) esas numaralı Kanun Tasarısının esas alınmasına karar verilmiş ve görüşmeler Alt Komisyon tarafından hazırlanan metin esas alınmak suretiyle tamamlanmıştır.

Tasarının geneli üzerinde Alt Komisyon metni de dikkate alınarak yapılan müzakerelerde;

- Örtülü sermaye ve örtülü kazanç gibi vergi hukukunda tartışmalı olan hususlara objektif kriterler getirilerek konunun açıklığa kavuşturulduğu,

- Reel sektörün sermaye teminine ilişkin olarak rahatlatıcı hükümler getirildiği, finans sektörünün kredi almasının önündeki engellerin kaldırıldığı,

- Organize sanayi bölgelerine ilişkin geçici muafiyetin, bu bölgelerin geliştirilmesi için sürekli muafiyetler arasına alındığı,

- Bir çok ülkede önemli bir yatırım aracı olan ve ülkemizde de kurulması amaçlanan altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya bunların ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının istisnaların kapsamına alındığı,

- Kanun Tasarısının yürürlük maddesinin kazanılmış hakların ihlaline neden olmayacak şekilde yeniden düzenlendiği,

- Sigorta sektörünü ilgilendiren bazı eksikliklerin giderilmesi amacıyla Alt Komisyonunda bazı yeni düzenlemelerin yapıldığı,

- Tasarının ana hedefinin kurumlar vergisi oranını indirmek olduğu, çok fazla yeniliğe yer vermeden 5422 sayılı Kanunun kodifikasyonunun yapıldığı,

- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin yabancı ülkelerle yapılan rekabetin bir neticesi olduğu, ancak bunun sonucu olarak vergi hasılatının düşeceği, Tasarıda bu konuya ilişkin olarak herhangi bir önlemin yer almadığı,

- Sermaye hareketleri serbestisinin firmalar açısından uygun yatırım ortamı arayışını başlattığı, bunun neticesinde ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında indirime gittiği, bu ana eğilimin yerinde olduğu, ancak 2000 yılına kadar OECD ve Avrupa Birliği ülkelerinin çok büyük bir bölümünde vergi oranları düşürülmekle beraber vergi hasılatı ve vergi yükünde herhangi bir düşüşün söz konusu olmadığı, bunun nedeninin vergi oranı düşürülürken istisna ve muafiyetlerin daraltılması yoluna gidilerek vergi tabanının genişletildiği, ancak Tasarıda vergi hasılatının düşmesinin önüne geçilmesi ve vergi tabanının genişletilmesi anlamında herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği,

- Tasarının genel gerekçesi ve bazı madde gerekçelerinde, öngörülen amacı aşan hususlara yer verildiği,

- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemenin yerinde olduğu, ancak uygulamaya ilişkin olarak düzenlemelerin tereddütlere yol açmayacak şekilde hazırlanması gerektiği,

- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulanacak emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler doğru olmakla beraber, bu yöntemlerden biri ile emsallere uygun fiyata ulaşma olanağı bulunmadığında mükellefe istediği yöntemi belirleme imkânının tanınmasının doğru olmadığı,

- Kurumlar Vergisi Kanununun büyük ölçüde Gelir Vergisi Kanunu üzerine inşa edildiği, bu nedenle önce Gelir Vergisi Kanununun hazırlanıp Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanun üzerine bina edilmesinin yerinde olacağı,

şeklindeki görüş ve eleştirileri müteakip, Hükümet adına yapılan tamamlayıcı açıklamalarda ise;

- Kanun Tasarısının madde gerekçelerinin ayrıntılı düzenlenmesinin temel amacının, uygulamada ortaya çıkan sorunların giderilmesi yönünde bazı tartışmalı hususlara madde gerekçelerinde yer verilmek suretiyle mümkün olduğunca konuların açıklığa kavuşturulması olduğu; idare tarafından çıkarılan tebliğlerde düzenleme konusu olan hususların madde gerekçelerinde yer verilmesi suretiyle uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı,

- Ekonomideki iyileşmeye paralel olarak piyasada güvensizliğe neden olan unsurların da elimine edilip bir uzlaşma ortamı sağlandıktan sonra vergi sisteminin yeniden yapılandırılması çalışmalarının başlatıldığı ve bu çalışmaların belirli bir strateji çerçevesinde yürütüldüğü,

- 5422 sayılı Kanunda yer alan istisna ve muafiyet maddeleri gözden geçirilerek, bir kısmının günümüz ekonomik ve sosyal şartlarına göre yeniden düzenlendiği, bir kısmının ise tamamen kaldırıldığı,

- Kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler başta olmak üzere zarar mahsubu, matrahın tespiti, yurtdışı ve yurt içerisinde ödenen vergilerin mahsubu ile tasfiye, devir ve birleşme ile ilgili müesseselerin işleyişinde ortaya çıkan sorunların ve tereddütlü konulardaki net olmayan durumların açıklığa kavuşturulmasının amaçlandığı,

- Zararlı vergi rekabeti yapmak suretiyle vergi kaybına neden olan ve "Vergi Cenneti" olarak bilinen yerlerde kurulu firmalarla mücadele etmek için, Türkiye'deki firmaların bu bölgelere kâr transfer etmelerinin önüne geçilmesinin amaçlandığı, ayrıca, bu bölgelerde kurulu firmalar tarafından düzenlenerek Türkiye'deki vergi mükelleflerinin hesaplarına gider olarak intikal ettirilecek faturalar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik hükümlerin getirildiği,

- Mükellefler ile idare arasında sürekli uyumsuzluk konusu olan örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı gibi müesseselerin, günün koşulları ve gelişmiş ülke örnekleri de dikkate alınarak objektif kriterlere uygun hale getirildiği,

- Kurumlar vergisi oranında yapılan indirim nedeniyle ülkemizin, kendisine komşu olan ve Avrupa Birliğine tam üye olmuş ya da olacak ülkeler ile yabancı sermaye yatırımları yönünden rekabet etme kapasitesinin büyük ölçüde artacağı,

- Kurumlar vergisi oranının % 20'ye indirilmesiyle, mükelleflerin vergi oranlarının yüksekliğini gerekçe göstererek kayıt dışına yönelmelerinin engellenmesinin amaçlandığı,

- Toplumsal mutabakata dayalı ve geniş katılımı hazırlanmış olmasının, Tasarının temel özelliklerinden biri olduğu, ifade edilmiştir.

Tasarının geneli üzerindeki görüşmeleri müteakip, Tasarı ve gerekçesi Komisyonumuzca da benimsenerek maddelerinin görüşülmesine geçilmiştir.

Alt Komisyon metninin;

- 1 inci ve 2 nci maddeleri; aynen,

- 3 üncü maddesi; üçüncü fıkrasının (a) bendinin birinci cümlesinin, ifadenin düzeltilmesi için redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 4 üncü maddesi; yapı kooperatiflerinin arsalarını kat karşılığı vererek konut veya işyeri elde etmeleri halinde yapı kooperatiflerinin her hisse için bir iş yeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmamasını teminen birinci fıkranın (k) bendinin değiştirilmesi suretiyle,

- 5 inci maddesi; sermaye piyasası mevzuatına göre altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonlarının, ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabildiği, bu nedenle sadece portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesini teminen birinci fıkranın (d) bendinin 2 numaralı alt bendinin yeniden düzenlenmesi; yanlış anlamaların önlenmesi ve anlama açıklık

kazandırılması amacıyla birinci fıkranın (f) bendinde yer alan "ipotek veren üçüncü kişilerin" ibaresinin, "ipotek verenlerin" şeklinde değiştirilmesi; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi imkânının tanınması, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların gider fazlalığından kaynaklanmasından dolayı istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerektiğinden üçüncü fıkranın değiştirilmesi ve maddenin redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 6 ncı, 7 nci, 8 inci, 9 uncu ve 10 uncu maddeleri; aynen,

- 11 inci maddesi; kanun tekniğine uygunluğun sağlanması amacıyla "i" bendinin "ı" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 12 nci maddesi; kanun tekniğine uygunluğun sağlanması amacıyla "d" bendinin "ç" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 13 üncü, 14 üncü, 15 inci, 16 ncı, 17 nci ve 18 inci maddeleri; aynen,

- 19 uncu maddesi; kısmi bölünmeye konu olacak varlıkların mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak devredilmesi hususuna açıklık getirilmesi ve anlama açıklık kazandırılması amacıyla üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer alan "bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden" ibaresinden sonra gelmek üzere "aynı sermaye olarak" ibaresinin eklenmesi suretiyle,

- 20 nci maddesi; yazım yanlışlarının giderilmesi amacıyla redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 21 inci, 22 nci, 23 üncü, 24 üncü, 25 inci, 26 ncı, 27 nci, 28 inci ve 29 uncu maddeleri; aynen,

- 30 uncu maddesi; kanunların hazırlanmasında uygulanan esas ve usuller doğrultusunda birinci fıkranın (d) bendinin (ç) bendi şeklinde değiştirilmesi; zorunluluk arz eden ödemeler konusuna açıklık kazandırılması ve bu ödemelerin kapsamının belirlenmesini teminen yedinci fıkranın (a) bendine "yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden" ibaresinden sonra gelmek üzere "geçiş ücreti, liman ücreti gibi" ibaresinin eklenmesi suretiyle,

- 31 inci ve 32 nci maddeleri; aynen,

- 33 üncü maddesi; tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr paylarının brüt tutarının Türkiye'de beyan edilecek kazançta dahil edilmesi, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin de Türkiye'de beyan edilecek kazançta dahil edilen kâr payı tutarına isabet eden kısmının Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesine imkân tanınması; böylelikle, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlara ilişkin yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu işlemlerinde şimdiye kadar şube kazançları ile kâr paylarına ilişkin kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin mahsup edilebilme imkânı söz konusu iken, kâr payı dağıtımına kaynak teşkil eden belirli nitelikteki (%25) yurt dışı iştirakin kazançları üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin de mahsubuna imkân tanınması ve bu sistem ile yurt dışı iştiraklerin kazançlarının vergilendirilmesinde istisna uygulaması yanında vergi mahsubu imkânının da tanınarak yurt dışı kazançlarının Türkiye'ye getirilmesinin sağlanması amacıyla üçüncü fıkranın yeniden düzenlenmesi; 34 üncü maddenin dokuzuncu fıkrasının yurt dışında ödenen vergilerle ilgili olması nedeniyle dokuzuncu fıkra olarak maddeye eklenmesi suretiyle,

- 34 üncü maddesi; dokuzuncu fıkranın, yurt dışında ödenen vergilerle ilgili olmasından dolayı, konuyla ilgili 33 üncü maddeye dokuzuncu fıkra olarak eklenmesi nedeniyle maddeden çıkarılması suretiyle,

- 35 inci ve 36 ncı maddeleri; aynen,

- Geçici 1 nci maddesi; kurumlar vergisi oranının % 20'ye indirilmesine paralel olarak kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin 1/1/2006 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonraki bir tarihte sona eren özel hesap dönemlerine ait kazançlarının vergilendirilmesinde uygulanacak kurumlar vergisi oranına açıklık getirilmesi, böylece mükellefin özel hesap döneminin vergilendirilmesinde, hesaplanan aritmetik ortalamanın oran kesirleri dikkate alınmaksızın kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle vergilendirilmesi ve hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerle paralellik sağlanmasını teminen altıncı fıkra olarak; kısmi bölünme hükümlerinin 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceğinden, Kanunun yayımı tarihinden önce başlamakla birlikte yayımı tarihine kadar tamamlanamayan işlemlerin hangi hükümlere tâbi olacağı konusuna açıklık getirilerek isteyen mükelleflerin 5422 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanabilmesine imkân sağlamaya yönelik bir düzenlemenin yedinci fıkra olarak maddeye eklenmesi ve diğer fıkraların teselsül ettirilmesi; altıncı fıkradaki "I bendi" şeklindeki atfın metin içindeki teselsüller nedeniyle "k bendi" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

- 37 nci maddesi; kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili olan 7 nci maddenin 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesine yönelik bir hükmün maddeye (b) bendi olarak; örtülü sermayeye ilişkin olan 12 nci maddenin 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesine ilişkin bir hükmün maddeye (c) bendi olarak eklenmesi ve diğer bentlerin teselsül ettirilmesi suretiyle,

- 38 inci maddesi; aynen,

kabul edilmiştir.

Raporumuz, Genel Kurulun onayına sunulmak üzere Yüksek Başkanlığa saygı ile arz olunur.

Başkanvekili	Sözcü	Kâtip
<i>M. Altan Karapaşaoğlu</i>	<i>Sabahattin Yıldız</i>	<i>Mehmet Sekmen</i>
Bursa	Muş	İstanbul
Üye	Üye	Üye
<i>Halil Aydoğan</i>	<i>Mehmet Zekai Özcan</i>	<i>Ali Osman Sali</i>
Afyonkarahisar	Ankara	Balıkesir
Üye	Üye	Üye
<i>Ahmet İnal</i>	<i>Osman Nuri Filiz</i>	<i>Muhsin Koçyiğit</i>
Batman	Denizli	Diyarbakır
		(Ayrışık oy yazısı ektedir)
Üye	Üye	Üye
<i>Birgen Keleş</i>	<i>Kemal Kılıçdaroğlu</i>	<i>M. Mustafa Açıklan</i>
İstanbul	İstanbul	İstanbul
(Ayrışık oy yazısı ektedir)	(Karşı oy ektedir)	
Üye	Üye	Üye
<i>Bülent Baratalı</i>	<i>Fazıl Karaman</i>	<i>Mustafa Elitaş</i>
İzmir	İzmir	Kayseri
(Karşı oy yazısı ektedir)		
Üye	Üye	Üye
<i>Mikail Arslan</i>	<i>Muzaffer Baştopçu</i>	<i>Mustafa Ünal</i>
Kırşehir	Kocaeli	Konya
Üye	Üye	Üye
<i>Mustafa Özyürek</i>	<i>Osman Seyfi</i>	<i>İmdat Sütlüoğlu</i>
Mersin	Nevşehir	Rize
(Ayrışık oy yazısı ektedir)		
Üye	Üye	Üye
<i>Musa Uzunkaya</i>	<i>Sabahattin Cevheri</i>	<i>M. Ergun Dağcıoğlu</i>
Samsun	Şanlıurfa	Tokat
	Üye	
	<i>M. Akif Hamzaçebi</i>	
	Trabzon	
	(Ayrışık oy yazısı ektedir)	

AYRIŞIK OY

Küreselleşme; tarihi süreç içerisinde meydana gelmiş bir oluşumu değişime uğratmaktadır. Küreselleşmenin değişime uğrattığı bu oluşum; devlet, toplum ve ekonominin aynı sınırlar içerisinde gelişmesi olmuştur. Uluslararası ekonomide ticari ilişkileri iç ve dış ticaret diye ayıran sınırları devletler belirler. Pazarların küreselleşmesiyle birlikte bu uluslararası sistem artık uluslararası ekonomiye dönüşmeye başlamıştır. Bu değişimin belirgin özelliği sermaye hareketlerinin serbestleşmesidir.

Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, ülkeleri yatırımları kendilerine çekebilmek için daha iyi bir yatırım ortamı hazırlamaya ve bu çerçevede kazanç üzerinden alınan vergilerin oranlarını indirmeye yöneltmiştir. “Vergi rekabeti” dediğimiz bu kavram ülkelerin vergi politikalarını belirlemede çok önemli olmaktadır. Artık devletler vergi politikalarını belirlerken salt hükümlerlik haklarına dayanarak ve kamu maliyesinin ihtiyaçlarını dikkate alarak değil, uluslararası gelişmeleri de gözetenek karar alma durumuna gelmişlerdir.

Vergi oranlarındaki düşüş eğilimi kendisini özellikle kurumlar vergisi ve kâr payı vergilemesinde göstermektedir. Avrupa Birliği (AB) nin katma değer vergisi ile özel tüketim vergilerinde üye ülkelerin vergi sistemlerini uyumlaştırma yönünde bir politikası olmasına rağmen dolaysız vergilerde böyle bir politikası yoktur. Bu durum küreselleşme karşısında ülkelerin vergi sistemlerini korunmasız bırakmakta ve vergi rekabeti vergi gelirlerinin kompozisyonunu değiştirmek ve giderek vergi gelirlerinde azalmaya yol açmak suretiyle kamu maliyesinde önemli olumsuz etkilerde bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisinin kapsamı, matrahı ve oranları arasında farklılıklar bulunması kurumlar üzerinde az ya da çok vergi yükü oluşmasına yol açar. Bu durum şirketlerin kuruluş ve yatırım yeri tercihini etkiler ve daha az vergi yükü üstlenecekleri yerleri tercih etmelerine neden olur. Böylece sermayenin daha avantajlı görünen ülke veya bölgelerde toplanması durumu

ortaya çıkmaktadır. Bunun vergi gelirlerinde azalma veya vergi yükünün çeşitli toplum kesimleri arasındaki dağılımında değişiklik pahasına yapıldığı açıktır.

AB ve OECD ülkelerinin bu konuda yaptıklarına bakıldığında şöyle bir durumun ortaya çıktığı görülmektedir:

Kurumlar Vergisi oranlarında 1980'li yılların ikinci yarısından başlayarak ciddi bir düşüş eğilimi yaşanmaktadır. Aynı süreçte gelir vergisi tarifeleri de değişmiştir. Bu çerçevede bir yandan tarifelerdeki dilim sayısı azaltılırken diğer yandan oranlarda da düşüşe gidilmiştir. Ancak bütün bunlara rağmen gerek “gelir ve kârlar üzerinden alınan vergiler”, gerekse “kurum gelirleri üzerinden alınan vergiler”in GSYİH’ya oranlarında bir düşüş olmamış tam tersine 2000 yılına kadar artış olmuştur. Bu oranlarda 2000 yılı sonrasında düşüşler başlamıştır. Ancak 2001 yılından itibaren meydana gelen düşüşlere rağmen mevcut oranlar hala 90’lı yılların (örneğin 1990 ve 1995 yılları) oranlarının üzerindedir. Bunun anlamı ülkeler vergi oranlarını indirirken, vergi gelirlerinde karşılaşılabilecek kayıpları o verginin tabanını genişletmek suretiyle telafi etmişler ve bu nedenle vergi gelirlerinin reel düzeyinde bir gerileme olmamıştır. Şüphesiz genel eğilim bu olmamakla birlikte her iki organizasyona da üye ülkelerin küçük bir kısmında farklı eğilimlerin olması mümkündür.

Tasarıyı yukarıda belirtilen uluslararası gelişmeleri de dikkate alarak değerlendirdiğimizde şunlar ortaya çıkmaktadır.

1. Genel Gerekçe Doğru Hazırlanmamıştır

Tasarının genel gerekçesi kurumlar vergisine ilişkin değişikliğin teknik gerekçelerini açıklamamanın ötesinde hükümetin vergi dışında diğer alanlarda yaptıklarına da vurgu yapan cümleler taşımaktadır. “Genel gerekçe”ler tasarı ile yapılmak istenilenlerin genel olarak gerekçelerini açıklayan teknik metinlerdir. “Genel gerekçe”ler hükümetlerin icraatlarını anlattıkları dokümanlar değildir. Bu ifadeler vergi kanunlarında bir “ilk”i temsil etmektedir. Yapılan doğru olmamış, bir vergi yasasına uygun düşmemiştir.

Ayrıca genel gerekçede düz oranlı vergilemenin birçok merkezî ve Doğu Avrupa ülkesinde uygulandığını söyleyerek doğru bilgi vermemektedir. Bu cümleler vergilemede genel bir eğilimi ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Oysa düz oranlı vergi (flat tax) sınırlı sayıda ülkede uygulanmakta olup vergilemede böyle bir genel eğilim olduğunu söylemek için henüz vakit çok erkendir. Ayrıca bu ülkeler de eskiden doğu blokuna mensup olan yani daha öncesinde bir vergi sisteminin bulunmadığı ülkelerdir.

2. Tasarının Yasalaşma Süreci Gecikmiştir

Tasarının yasalaşma süreci çok gecikmiştir. Tasarının kurumlarda geçici vergi dönemi geçtikten sonra yasalaşacak olması bu gecikmenin belirgin örneğidir. Vergi oranı düşülürken 2006 yılının birinci geçici vergi döneminde eski oranla vergileme yapmak hukuka aykırıdır. Bu sorunun daha sonra mahsup yoluyla çözülebilir olması gecikmeyi haklı kılmaz.

3. Kurumlar Vergisi Oranları İndirilirken Vergi Tabanı Genişletilememiştir. Vergi Hâsılatında Meydana Gelecek Azalışın Nasıl Telafi Edileceği Ortaya Konulmamıştır

Uluslararası vergi rekabeti gerekçesiyle kurumlar vergisi oranı yüzde 30 dan yüzde 20 ye indirilirken kurumlar vergisi tabanını genişletici bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi tabanını genişletici düzenlemeler mevcut istisna ve muafiyetlerin kapsamının daraltılması suretiyle yapılabilir. Tasarının bu anlamda ele alınabilecek iki düzenlemesi vardır:

a) Bunlardan biri TESK bünyesindeki Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu’nun 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu’nun 131 inci maddesinde yer alan basılı kâğıt ve plakaların satışından elde ettiği gelire yönelik kurumlar vergisi muafiyetinin kaldırılmasıdır. Sistemde halen var olan birçok muafiyet ve istisnanın devamı kabul edilirken bunun kaldırılması düzenlemenin teknik olmaktan çok siyasi (TESK seçimleri) olduğu izlenimini vermektedir.

b) Bu konudaki ikinci düzenleme taşımacılık ve tüketim kooperatiflerine yönelik kurumlar vergisi muafiyetinin kaldırılmasıdır. Tasarının 4/k maddesiyle yapılan bu düzenlemeyi doğru bulmuyoruz.

Sistemde hemen hemen bütün istisna ve muafiyetler aynen korunurken sadece TESK ile taşımacılık ve tüketim kooperatiflerine yönelik istisnaların kaldırılması Tasarının vergi tabanını genişletmek gibi bir amacı bulunmadığını göstermektedir.

Öte yandan mevcut yasanın 7/16 maddesinde yer alan kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri amacıyla “faaliyet konuları ile ilgili olarak kurulmuş bulunan üst kuruluşa üye olmaları” zorunluluğunun Tasarı ile kaldırılmış olması kooperatifçiliğin güçlü olmasını engelleyecektir.

Kurumlar vergisi oranının 1/3 oranında azaltılması ve vergi tabanını genişletecek düzenlemelerin de olmaması nedeniyle kurumlar vergisi hâsılatında meydana gelecek azalmanın hangi önlemlerle telafi edileceği, bu yükün toplum kesimlerine nasıl dağıtılacağı belli değildir. Hükümetin bunu “mali saydamlık” gereği açıklaması gerekir.

4. Transfer Fiyatlandırma Yöntemi Bazı Zaaflara Sahiptir

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 üncü madde Tasarının önemli bir maddesidir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat ve bedellerin tespiti yöntemleri olarak OECD’nin üç adet geleneksel işlem yöntemi belirlenmiştir. Ancak bu yöntemler belirtilirken kâr paylaşım yöntemlerinin belirtilmemiş olması önemli bir eksikliktir. Kâr paylaşımı yöntemleri OECD’nin bu konudaki rehberinde en son çare olarak başvurulması gereken yöntemler olarak belirtilse de gelişmiş ülkeler bu yöntemleri yaygın bir şekilde kullanmaya başlamışlardır. Çünkü, bu yöntemler bilgiye ulaşımın mümkün olmaması halinde uygulanabilecek yöntemler olup işlemi yapan bağımlı her iki tarafın da analiz edilmesini gerektirir. Örneğin ana şirketin veya işlem yapan büyük grup şirketinin ülkemizde bulunduğu bu yavru şirketin yabancı bir ülkede bulunduğu ve bağımlı şirketin bulunduğu ülkenin vergisel avantajlar nedeniyle kârın bu ülkeye aktarılması durumunda hangi yöntemin uygulanacağı sorusunun

cevaplanması gerekir. Geleneksel yöntemler bu konudaki incelemelere yeterli cevap veremez. Kâr paylaşımı yöntemlerinin uygulanması bu hallerde hem çok kolay hem de kısa zamanda yapılabilir. Çünkü, ana merkez ve yavru şirketin fonksiyon ve katkı analizleri ile kâr paylaşımı gerçeğe daha uygun olarak tespit edilebilir.

Yöntemler konusundaki bu eksiklik maddenin c) bendinde “Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.” hükmüyle giderilmeye çalışılmıştır. Ancak maddedeki üç yönetime kıyasla alternatifini belirleme seçeneğini mükellefe bırakan bu düzenleme maddenin tümünü tehlikeye atmaktadır. Bu konuda ayrıntılı düzenleme yapan ülkelerde de bu bende benzer hükümler olmakla birlikte bu yöntem çok özel durumlarda kullanılmaktadır. Bu ülkeler düzenlemelerini ayrıntılı açıklamalarla yapmıştır.

Ayrıca maddedeki transfer fiyatlandırması ile ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği şeklindeki hüküm yeteri kadar açık değildir. İfade, maddenin uygulanmasından çok transfer fiyatlandırma yöntemleri hakkında Bakanlar Kuruluna yetki verici mahiyettedir. Oysa amaçlanan bu değildir.

5. Vergi Cennetlerine Yönelik Düzenlemeler

Tasarının 30 uncu maddesinin (7) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan “yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz, kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı” hükmü vergi cennetlerine yönelik olarak bir önceki (a) bendinde alınan önlemlerle çelişmektedir. Doğru olan (a) bendinde olduğu gibi bu ödemeler konusunda da Bakanlar Kurulu’nu yetkili kılmaktır. Böylece Bakanlar Kurulu ülkenin özelliğine ve gerektiğinde ödemenin niteliğine göre yetkisini farklı şekilde kullanabilecektir.

6. Madde Gerekçeleri ile Madde Metinlerinin Anlamları Arasında Uyumsuzluk Vardır

Tasarının bazı maddelerinin anlamı ile gerekçede yapılan açıklamalar birbirleriyle uyumlu değildir. Gerekçeler zaman zaman madde metnini açıklamanın ötesine geçerek maliye (gelir) idaresinin konuya ilişkin detaylı açıklamalarını kapsayan bir tebliğ veya sirküler mahiyetini almıştır. Şüphesiz kapsamlı açıklama yapılmasında tek başına bir mahzur görülmeyebilir. Ancak yapılan açıklamalar madde metninin taşıdığı anlama aykırı olursa bu gerekçeleri kanun koyucunun (yani yasama organının) gerekçeleri olarak değil sadece hükümet tasarısının gerekçeleri olarak kabul etmek gerekir. Komisyonunda kısmen düzeltilmiş olmakla birlikte Tasarının 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ve üçüncü fıkrası ile 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, 13 ve 19 uncu maddelerinin gerekçeleri buna örnek verilebilir.

Alt komisyon raporunda bu konuya ilişkin olarak yapılmış olan açıklamalara katılıyoruz.

M. Akif Hamzaçebi

Trabzon

Birgen Keleş

İstanbul

Kemal Kılıçdaroğlu

İstanbul

Bülent Baratalı

İzmir

Mustafa Özyürek

Mersin

AYRIŞIK OY YAZISI

Dünya ekonomisini altına alarak yönlendiren küreselleşme sonucu ülkeler arasındaki fizik sınırlar kalkmış, uluslararası sermaye akışkan duruma gelerek serbestçe dolaşmaya başlamıştır.

Küresel sermayenin tek amacı, gittiği ülkede kârını maksimize ederek döviz dönüşükten sonra o ülkeyi en kısa sürede terk etmektir. Küresel sermayenin yatırım, üretim, istihdam ve ihracatı destekleme ve artırma gibi bir amacı yoktur. Onun asıl amacı sermaye gelirlerini nasıl ve nerede en kısa sürede katlamasıdır.

Uluslararası sermaye bunu yaparken kıyasıya rekabet etmekte ve rekabet koşullarını kayıtsız şartsız yerine getiren ülkeleri tercih etmektedir.

Bu nedenle, küreselleşmede Vergi Rekabeti Vergi Adaletinin önüne geçmektedir. Ulusal ülkeler, kendi halklarının sömürülmesi pahasına da olsa vergi adaletinden ödün vermek zorunda kalmaktadır. Çünkü özellikle bizim gibi gelişmekte olan, ödemeler dengesi sorunu olan, yatırım, üretim ve istihdam sorunu olan yani yabancı sermayeye acil ihtiyaç duyan ülkelerin buna dayanma güçleri de pek yoktur.

Bu nedenle gelişmekte olan ülkeler, fon yatırım ve yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için daha iyi yatırım iklimi hazırlamaya ve sermaye gelirleri üzerinden, kâr payları üzerinden hesaplanan kurum kazançlarını daha az vergilemek amacıyla vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmaktadır.

Bu bakımdan sermaye hareketlerinin serbestleşmesiyle sermaye akışkanlığının artmasıyla birlikte, küreselleşme karşısında fazlaca direnemeyen gelişmekte olan ülkeler tek çareyi kendi ulusal vergi sistemlerini küresel sermayenin istediği gibi dizayn etmekte bulmuştur. Bunun sonucunda bir yandan vergi dilim tarifelerini bir yandan da vergi oranlarını düşürmek suretiyle, sürece uyum sağlamaktadır.

Tasarıya ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıda belirtilmiştir.

1- Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Bir İhtiyaçtır:

Ekonominin çeşitli dalgalanmalara maruz kalması ekonomik krizler ve dışarıdan yapılan müdahaleler sonucu vergi yasalarının lafzı ve sistematığı bozulmuştur. Bozulan sadece kurumlar vergisi değil, tüm vergi sistemidir. Bu nedenle, tüm vergi sisteminin yeniden ıslaha ihtiyacı vardır. Ancak, öncelikle vergi felsefesinin ve modelinin yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu yapılmamıştır. Yani iyi şeye, yanlış yerden başlanmıştır. Önce Gelir Vergisi Yasası çıkartılıp, sonra Kurumlar Vergisi Yasası çıkartılması daha doğru olurdu.

Tasarı bu haliyle ne tam bir “yeniden yazım” ve ne de “yeni hükümler getirmedir”. Eski model esas alınmak suretiyle bazı yeni hükümler eklenerek adeta bir yamalı kurumlar vergisi yasası hazırlanmıştır. Aslında, mevcut yasanın “ek”, “geçici” ve “mükerrer” maddeleri gibi yamaları kaldırılarak sadece metni yeniden yazılıysaydı daha doğru olurdu.

2- Tasarı Yeni Bir Kurumlar Vergisi Yasasından Çok Tüm Uygulamayı Anlatan Genel Bir Tebliğ Niteliği Taşımaktadır;

Tasarı ekonomi-maliye model ve felsefesine dayanmamakta olup daha çok Maliye Bakanlığının ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmıştır.

Yazım ekibi, bu konuda açık bir politika ve model olmadığı için düzenlediği maddelerde, “prensipleri” hükme bağlamak yerine çeşitli konulardaki tercihlerini sıralamıştır. Bu nedenle maddeler hüküm ifade etmek yerine uzun listeler şeklinde düzenlenmiştir. Temel hükümleri taşımayan sadece bazı şeyleri, “tadad” eden yani sayan maddelerin ekonominin gelişim sürecinde değişikliğe uğraması doğal olarak kaçınılmazdır.

3- Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısının Gerekçesi ile İlgili Madde Metnindeki Hüküm Birbiriyle Çelişmekte Olup Uyumlu Değildir.

Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısının 5/3. maddesiyle ilgili genel gerekçesinde yapılan açıklamada, bir şirketin, bir başka şirketin hislerini alması yani iştirak etmesi halinde, bu hisselerin alımında kullanılan faiz, kur farkı, komisyon ve benzeri giderlerinin kurum ihtiyacının indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bunun anlamı, özelleştirme ihalesine katılan ve aldığı hisseler nedeniyle örneğin 100 milyon dolar kredi kullanan bir şirket, alınan bu 100 milyon dolarlık kredi için ödediği 6 milyon dolarlık yıllık faizi gider yazamayacaktır. Daha doğrusu bu tutar gider yazılacak ama “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak yazılıp kurum kazancının hesaplanması sırasında kurum kazancına ilave edilerek bunun üzerinden Kurumlar Vergisi ödenecektir.

Bu uygulama normal hisse alımı yani iştirak için de geçerlidir.

Yani tasarının ilgili madde metninde yazılı olmayan bu açıklama, o madde metniyle ilgili gerekçede yer almaktadır.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hisse senetlerinin değerlendirilmesine ilişkin 279. maddesinde; hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Bu açıklık bedelinin içine o hisse senedinin alışı nedeniyle ödenen tutarlar ile bu alış sistemine, yapılan ödemelere ilişkin katılan faiz, kur farkı, komisyon ve benzeri giderler de girmektedir.

Nitekim Maliye Bakanlığının 13.3.1998 tarih ve 2948-279-15 özelgesinde ve Danıştay 4. Daire 23.11.1994 tarih ve E.1994/4050 K. 1994/557 sayılı kararlarında, “iştirak alımı ile ilgili finansman giderleri ve kur farklarının, Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, genel gider olarak kabul edileceği” belirtilmiştir.

Ayrıca, “Gerekçede verilen örnek, iştirak hissesi yatırımının getirisini sadece, iştirak hissesinden gelecek kâr payı ile sınırlamaktadır. Oysa söz konusu iştirak hissesi iki yıl geçmeden satılabilir ve satış nedeniyle, Kurumlar Vergisine tâbi kazanç oluşabilir. Bu durumda hisse senedinin elde edilmesi için kullanılan kredi nedeniyle yüklenen faiz ile vergiye tâbi hisse satış kazancı arasında, ilişkili olmadığı iddia edilemeyecek ve masraf yazılması gerektiği kabul edilecektir. Ancak, herhangi bir iştirak hissesinin alındığı yıldan iki yıl sonra satılıp-satılmayacağı veya temettü geliri elde edilip-edilmeyeceğinin bilinmesi mümkün değildir. Yapılan bu açıklamaların ışığında iştirak hissesi alımında kullanılan kredilere ilişkin finansman giderlerinin masraf yazılması görüşündeyiz. Bu nedenle yasa tasarısının gerekçesiyle, madde metnindeki çelişkinin ortadan kaldırılarak genel hukuk ilkesi çerçevesinde uyumun sağlanması gerektiğine inanmaktayız.

Gerekçedeki hatalı açıklamanın düzeltilmesi için Maliye Bakanlığı madde hükmü ile gerekçeyi, birbirine uyumlu hale getirmek üzere gerekli çalışmaları yapmalıdır.

Gerekli düzeltme yapılmazsa, tebliğ ile vergi alınması yoluna gidilmiş olur ki, bu da Anayasaya aykırıdır. Yargı aşamasında Anayasa Mahkemesi tarafından doğal olarak iptal edilir.

4- Kurumlar Vergisi Oranı Belirtilmediği Gibi Zamanında İndirilmemiş, İndirimin Neden Olacağı Vergi Kaybının Nasıl ve Nereden Karşılanacağı Açıklanmamış ve Kurumlar Vergisi Oranının Düşürülmesi Nedeniyle Kaldırılan Yatırım İndirimi Yerine Yeni Bir Düzenleme Yapılmamıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun yerine yeniden yazılan Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısındaki en önemli değişiklik hiç kuşkusuz 1.1.2006 tarihinden başlayan vergilendirme dönemlerinde uygulanmak suretiyle vergi oranının 10 puan düşürülerek % 30’dan % 20’ye indirilmesidir. Kurumlar Vergisi oranının indirilmesi elbette iyidir. Sevindiricidir. Ancak, daha da iyi olanı oran indirimi nedeniyle ortaya çıkacak vergi kaybının nasıl ve nerelerden telafi edileceğidir. Tasarının gerekçesinden bu yönde bir açıklama mevcut değildir.

Kurumlar Vergisi oranının düşürülmesiyle meydana gelecek vergi kaybının telafisi için kısa ve uzun dönemde alınması gereken önlemler vardır. Öncelikle 2006 bütçesi yapılırken % 30 Kurumlar Vergisi oranı esas alınmak suretiyle vergi geliri tahmini yapılmıştır. 2006 yılı vergi gelirleri buna göre belirlenmiştir.

Devlet, giderlerini yapmak zorundadır. Bu nedenle bütçede tahmin edilen tüm gelirlerin toplanması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi oran indirimi 2006 yılı bütçesinde yaklaşık 3 milyar YTL gelir azalışına neden olacaktır. Bu gelir kaybının nereden alınacağı açıklanmadığına göre, büyük bir olasılıkla ekmeğe, süte, mazota, gübreye ve telefon konuşma bedelleri üzerine zam yapılarak bunların üzerinden alınan Katma Değer Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilerden karşılanacaktır. Bir başka anlatımla holdinglere, varıllara yapılan vergi indiriminin bedeli dolaylı vergi adı altında yoksullara, fakirlere ve sıkıntı çeken geniş halk yığınlarına yüklenen vergilerden karşılanacaktır.

Burada üzerinde durulması gereken en önemli konu, Türk Vergi Sisteminin verimliliğini yitirmiş olmasıdır. Bunun sonucunda vergi yetersizliği dolaylı vergilerin artırılması suretiyle giderilmeye çalışılmakta ve vergi gelirleri ithalat üzerinde yoğunlaşarak riske neden olmaktadır. Yapılan yeni düzenlemede “vergi yükünün adaletli ve dengeli” dağıtılması ilkesinden vazgeçilmektedir.

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının giderek artması nedeniyle iç piyasada üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar bir dizi ekonomik sorunlar ortaya çıkmak suretiyle kayıt dışılığı özendirmekle ülkemize değişik yöntem ve yollarla kaçak mal girişine neden olmaktadır. Bunun en açık örneği, araç sayısının artmasına karşın akaryakıt tüketiminin artmaması yani kaçak akaryakıt tüketimidir.

Küreselleşme sonucu uluslararası vergi rekabeti nedeniyle akışkan sermayeyi ülkemize çekebilmek için Kurumlar Vergisi oranının % 30’dan % 20’ye indirilmesinin neden olacağı vergi kaybının uzun vadede telafisi için verginin tabana yayılmasını önlemek için başlıca iki düzenleme vardır.

a) Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunun 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131. maddesinde yer alan “Basılı Kâğıt ve Plakaların” satışından elde edilen gelirlere yönelik kurumlar vergisi muafiyetinin kaldırılmasıdır.

Yeni Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısında ekonomik, sosyal, kültürel, teknik ve bilimsel nedenlerle tüm muafiyetler korunurken geniş bir sosyal kesime ait bu muafiyetin kaldırılmasının gerekçesi anlaşılamamıştır. Eğer bu bir toplumsal ve siyasal bir baskı unsuru olarak getirilmemişse bu doğru ve haklı değildir. Bu nedenle kabul edilemez.

b-) Tasarının muafiyetlere ilişkin 4/k maddesinde Tüketim ve Taşımacılık Kooperatifleri hariç olmak üzere muafiyet sadece koşulları yerine getiren Yapı Kooperatiflerine uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeyi doğru ve yeterli bulmuyoruz. Buna göre tüketim ve taşımacılık kooperatiflerine yönelik vergi muafiyeti kaldırılmıştır. Bilindiği gibi ekonominin tekelleşmesiyle birlikte büyük gross marketler tüketime yönelik tüm ticareti bünyesinde toplamaktadır. Bunlarla baş edemeyen tüketim kooperatifleri can çekişirken adeta bir darbe de bunlara yönelik kurumlar vergisi muafiyetinin kaldırılmasıyla vurulmaktadır. Bunun anlamı tüketim kooperatiflerinin yok olup ticaret alanından çekilmesidir.

Yine aynı şekilde büyük bir sosyal kesim işsizlik nedeniyle kendileri kooperatifleşerek taşımacılık faaliyetlerinde bulunmaktadırlar. Özellikle bir yandan taşımacılık girdi maliyetlerinden en önemlisini oluşturan mazota büyük oranlarda zam gelmesi bir yandan da bunlara yönelik Kurumlar Vergisi muafiyetinin kaldırılması bu sektörün yok olmasına neden olacaktır.

Yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Yasasına göre kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için “faaliyet konularıyla ilgili olarak kurulmuş bulunan üst kuruluşlara üye olmalar” koşulu getirilmiş bulunmaktaydı. Ancak, bu yasa tasarısıyla bu zorunluluk kaldırılmaktadır.

Oysa, kooperatiflerin temel kanunu olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun muafliklarını düzenleyen 93 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında, muafliklardan yararlanabilmesi üst kuruluşa girme koşuluna bağlanmış, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun 9 uncu maddesinde de, Kooperatiflerin üst kuruluşlara girmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Kooperatiflerin üst kuruluşlara üye olarak girme ifadesi, Kurumlar Vergisi mükellef sayısını ve vergi gelirlerini artırıcı bir düzenleme değildir. Tam tersine Kooperatiflerin, Üst Birliğinin eğitim ve denetiminden kaçarak, devletin diğer vergi gelirlerini (Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Stopaj gibi) azaltarak belgesiz ve kayıtdışı işlem yapmalarının önünü açacaktır.

Ayrıca, Üst Birliğe üye olma koşulunun kaldırılması, vergiyi tabana yayma ve vergi gelirlerini artırıcı hiçbir fayda sağlamayacağı gibi, bu durum kooperatiflerin dikey örgütlenmesini zayıflatarak kooperatifçiliğin gelişmesini engelleyecektir.

Tasarının 5/1-e maddesinde kurumların, en az 2 tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarının tamamı yerine % 75’lik kısmının istisna edilmek suretiyle yatırımcılara belli bir geçiş süresi verilmemiştir.

Bilindiği gibi şirketler geleceği yönelik iş ve yatırım planlarını en az 5 yıllık bir süreyi esas almak suretiyle yapmaktadırlar. Yatırım plan ve projeleri yaşama geçirilirken mevcut vergiler de yatırım maliyetinin bir unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

Şirketler mevcut yatırımlarının ileri bir tarihte elden çıkarılması halinde buradan elde edecekleri kazançların herhangi bir vergiye tâbi olup- olmayacağını da hesaba katmaktadır. Yani şirket satın alma, satma ve devirlerinde de vergi fiyatlaması önemli bir rol oynamaktadır.

İstisnanın % 100'lük yerine % 75'lik kazançta uygulanması sırasında şirketlere belli bir geçiş süresi örneğin 3 yıl ya da 5 yıl gibi bir süre verilmesi ve bu geçiş süresi içerisinde elden çıkarmalardan elde edilen kazançta % 75 yerine 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12 nci maddesinde olduğu gibi % 100 istisnanın uygulanması gerektiği görüşündeyiz. Bu aynı zamanda genel hukuk ilkelerine de uygun olacaktır.

5- Transfer Fiyatlandırması Yönetimi ile Örtülü Kazanç Dağıtımı;

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tasarının 13 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat ve bedellerin tespiti yöntemi olarak 3 değişik yöntem belirlenmiştir.

Bunlar;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi ve
- Yeniden satış yöntemidir.

Bu üç yöntemin ortak yanı mutlaka kârlı bir satış olması yani maliyet artı ortalama kâr haddini içermesidir. Bir başka deyişle maliyetine ve hatta zararına satışa yer verilmemesidir.

Oysa, kurumlar piyasalarını kaptırmamak, açılan yeni piyasalara girebilmek, üretimlerini sürdürebilmek ve işçisine yol vermemek gibi çeşitli nedenlerle dış ticaret fiyatlarında değişik politikalar uygulayabilirler. Bu ticarete bir malın zararına satılması da doğru bir tercih olabilir. Örneğin bir fabrika kapanma tehlikesi içindeyse ya da yurt dışında önemli bir piyasa yakalanmışsa bunların kapanmaması ve kaybedilmemesi için belli bir süre maliyetine ya da zararına satış yapılabilir. Tasarının 13 üncü maddesinde buna ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Tasarıda bankalar kollanmış ihracatçı kösteklenmiştir. Çünkü tasarının 13 üncü maddesinde emsaline göre düşük maliyetle mal satana “vergi kaçırdın” derken, 12 nci maddesinde, emsaline göre düşük fiyatla para alıp satan banka ve finans kurumlarına % 50 farklı fiyat uygulama olanağı vermektedir.

Yani mal ihraç ederken emsallere % 100 uyum aranırken, banka ve finans kurumlarına % 50 oranında farklı bir fiyat uygulama olanağı tanınmaktadır. Emsallere uyumsuzluk bir vergi kaybı yaratıyor ise banka ve finans kurumlarına bu imkân neden verilmektedir. Oysa, böyle bir farklılık yaratılacaksa tam tersi olmalıdır. Çünkü emtianın emsal bedelini belirlemek zor, paranın emsal faizini belirlemek ise kolaydır.

6- Kurumlar Vergisi Oranının % 30'dan % 20'ye İndirilmesi Sonucu Oluşacak Vergi Kaybının Bir Bölümünün “Yatırım İndirimi İstisnası”nın Kaldırılması Suretiyle Telif Edilmesi Doğru Bir Yaklaşım Şekli Değildir.

Hükümet, Kurumlar Vergisi oranının 10 puan düşürülmesi ve bunun sonucunda oluşacak vergi kaybının bir bölümünü yatırım indiriminin istisnasının kaldırılması suretiyle telifi etmeyi amaçlamaktadır. Çünkü, hükümete göre, mevcut yatırım indirimi istisnası uygulaması, vergi planlaması ve verimsiz yatırımları teşvik ettiği gerekçesiyle etkinliğini kaybettiği düşünülmektedir.

Oysa, durum hiç de öyle değildir. Bugün Türk ekonomisinin içinde bulunduğu en önemli sorun, yatırım, üretim ve ihracat eksikliği ile işsizliktir. Bu sorunların çözümü ise reel ekonomiye yatırım yapmaktan geçer.

Yatırım istisnası doğrudan reel sektöre yapılan yatırımlara yönelik olduğu halde, Kurumlar Vergisi oranının 10 puan indirilerek % 30'dan % 20'ye düşürülmesi yatırım yapsın-yapmasın tüm mükelleflere yöneliktir.

Yani, yatırım indirimi doğrudan reel sektöre yönelik bir uygulama olduğu halde, oran indirimi reel sektör dışında finans ve portföy sektörüne yapılan yatırımlara da uygulanmaktadır.

Oysa, ülkemizin sorunu finans sektörüne değil ancak, reel sektöre yatırım yapmakla çözülebilir.

Yatırım yapsın-yapmasın tüm mükelleflere eşit koşullarda uygulanacak olan Gelir ve Kurumlar Vergisi oranlarındaki indirim nedeniyle, vergi yükleri azalacak yatırımcıların sermaye birikimi yoluyla daha fazla yatırıma yönelecekleri savı bilimsel dayanaktan yoksun bulunmaktadır.

Çünkü, sermayenin amacı kârdır ve kârlı olduğu alanlarda, riskli olmayan alanlarda yatırım yapmak ister. Sermayenin ve özellikle yabancı sermayenin bir ülkenin ekonomik ve sosyal kalkınmasına yardım etme gibi bir amacı yoktur. Onun tek amacı kârını mümkün olan en kısa sürede maksimize ederek, dövizle dönüşüp ülkeyi terk etmektir. Bu çerçevede sermaye risk almayarak reel sektör yerine finans sektörüne yatırım yapacaktır.

Yine reel sektöre yatırım yapan yatırımcı “yatırım indirimi istisnası” nedeniyle indirim tutarı bitinceye değin icabında 5-10 yıl süreyle hiç vergi ödemediği halde, oran indiriminde, yatırımcı daha az ancak hemen vergi ödemeye devam edecektir.

Tüm yukarıda açıklanan nedenlerle “Yatırım İndirimi İstisnası” ıslah edilerek bölgesel ve sektörel bazda, yatırım tutarı, niteliği ve indirim oranlarında farklılıklar yaratılmak suretiyle verimli yatırımları, üretimi ve istihdamı teşvik edecek şekilde yeniden düzenlenerek vergi sistemimizdeki yerini almalıdır.

Anılan nedenlerle teklife katılmıyoruz.

Arz olunur.

Muhsin Koçyiğit

Diyarbakır

HÜKÜMETİN TEKLİF ETTİĞİ METİN
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISI
BİRİNCİ KISIM
Mükellefiyet
BİRİNCİ BÖLÜM
Konu ve Mükellefler

Verginin konusu

MADDE 1- (1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a) Sermaye şirketleri,
 - b) Kooperatifler,
 - c) İktisadi kamu kuruluşları,
 - ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
 - d) İş ortaklıkları.
- (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

Mükellefler

MADDE 2- (1) Sermaye şirketleri: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

(2) Kooperatifler: Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.

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

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.

(6) Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

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

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

Tam ve dar mükellefiyet

MADDE 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

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

a) Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden

doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır),

- b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar,
- c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- ç) Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,

- d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri geçerlidir.

(5) Kanuni merkez; vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi; iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İKİNCİ BÖLÜM

Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyetler

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

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, nümüne fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve 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 ve distofajin kuruluşları gibi kuruluşlar,

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, dârülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi kuruluşlar,

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

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

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları,

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

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

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

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

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar,

j) 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,

k) 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,

l) 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 ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri,

m) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,

n) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

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

İstisnalar

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

a) Kurumların;

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

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

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

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

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

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

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

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

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

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

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

d) Türkiye'de kurulu;

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

2) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

3) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

5) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

i) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar).

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

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

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

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

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

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

(2) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(3) Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

İKİNCİ KISIM

Tam Mükellefiyet Esasında

Verginin Tarhı ve Ödenmesi

BİRİNCİ BÖLÜM

Matrahın Tayini

Safi kurum kazancı

MADDE 6- (1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

MADDE 7- (1) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Maddenin birinci fıkrasında yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Bu maddenin birinci fıkrasındaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

İndirilecek giderler

MADDE 8- (1) Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilirler:

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

d) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinden kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ile bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardır.

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

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

4) Deprem hasar karşılıkları; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 1/3'ü düşüldükten sonra kalan tutarın 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

(2) Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kâra eklenir.

Zarar mahsubu

MADDE 9- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Diğer indirimler

MADDE 10- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

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

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşıatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

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

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Kabul edilmeyen indirimler

MADDE 11- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

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

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

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

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

Örtülü sermaye

MADDE 12- (1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

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

(7) Örtülü sermaye üzerinden faiz, kur farkı gibi ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

MADDE 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

(2) Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

(4) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(5) 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.

(6) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

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

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

(9) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(10) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

İKİNCİ BÖLÜM

Beyan

Beyan esası

MADDE 14- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

(3) Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(4) Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

(5) Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.

(6) Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

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

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

Vergi kesintisi

MADDE 15- (1) Gelir Vergisi Kanununa göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

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

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz).

ç) Mevduat faizleri.

d) Katılım bankaları tarafından;

1) Faizsiz olarak kredi verenlere,

2) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı,

3) Kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında,

ödenen kâr payları.

e) Birinci fıkranın (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.

(2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançların dağıtılması hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(3) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(4) Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

(6) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

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

(8) Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Verginin Tarhı

Vergilendirme dönemi ve tarhiyat

MADDE 16- (1) Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

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

(3) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

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

(5) Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve

Hisse Değişimi

Tasfiye

MADDE 17- (1) Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

(2) 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.

(3) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

(4) Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

(5) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.

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

(7) Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(8) Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

(9) Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

(10) Tasfiye kârı hesaplanırken;

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

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

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

(12) Bu maddeye göre tasfiye kârının hesaplanması sırasında, Kanunun 8, 9, 10 ve 11 inci madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır.

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

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

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

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

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

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

(17) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

(18) Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, bu maddenin onaltıncı fıkrasında yazılı sorumluluğu devam eder.

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

Birleşme

MADDE 18- (1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesh kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

Devir, bölünme ve hisse değişimi

MADDE 19- (1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.
b) Münfesh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

(3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarı değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

b) Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

c) Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarı değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

(4) Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

(5) Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme

MADDE 20- (1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesh kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesh kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesh kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesh kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesh kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

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

(2) Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesh kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

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

(3) Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Verginin Ödenmesi

Ödeme süresi

MADDE 21- (1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

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

(3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesihi kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesihi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

(4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Dar Mükellefiyet Esasında

Verginin Tarhı ve Ödenmesi

BİRİNCİ BÖLÜM

Matrahın Tayini

Safi kurum kazancı

MADDE 22- (1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

(4) Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.

(5) Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcinin aktifine kaydedilir.

Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti

MADDE 23- (1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

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

(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamına alınan yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasıllatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b) Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğeri bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğeri kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

İKİNCİ BÖLÜM

Beyan

Beyan esası

MADDE 24- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir.

(3) Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağıli diğeri iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Vergilendirme dönemi ve beyan

MADDE 25- (1) Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

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

(3) Kanunun 26 ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.

(4) Yıllık kurumlar vergisi beyanamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağıli olduğu yerin vergi dairesine verilir.

(5) Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Özel Beyan

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler

MADDE 26- (1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğeri kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

(2) Diğeri kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

Beyannamenin verilme yeri

MADDE 27- (1) Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyanamesi;

- a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğeri kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- b) Taşınır malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğeri kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

c) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğeri kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

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

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

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine verilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Verginin Tarhı ve Ödenmesi

Tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri

MADDE 28- (1) Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

(2) Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur.

Ödeme süresi

MADDE 29- (1) Dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

a) Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,

c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde, ödenir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname

Dar mükellefiyette vergi kesintisi

MADDE 30- (1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

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

b) Serbest meslek kazançları.

c) Gayrimenkul sermaye iratları.

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

(2) Ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

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

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan oranın yarısını aşamaz.

(5) Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

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

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi ana

para ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

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

(9) Bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

(10) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

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

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.

Muhtasar beyanname

MADDE 31- Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler

Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı

MADDE 32- (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

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

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

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

MADDE 33- (1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

(3) Tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir.

(4) Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

(5) Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

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

(7) Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32 nci

maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

(8) Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu

MADDE 34- (1) Beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

(2) Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumlar, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.

(3) Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.

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

(5) Bu fıkarda belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

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

(7) Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

(8) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kanunun 15 inci maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.

(9) Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.

Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

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

(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

Kaldırılan hükümler

MADDE 36- 3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.

GEÇİCİ MADDE 1- (1) Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz.

(2) Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Anılan maddeye göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemten doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

(3) Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse

senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

(4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınmaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.

(5) Diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır.

(6) 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.

(7) 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, bu Kanunun yürürlük tarihinden itibaren on yıl süreyle kurumlar vergisinden muaftır.

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

Yürürlük

MADDE 37- (1) Bu Kanunun;

- a) 7 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 1/1/2006 tarihinde,
 - b) 12 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak üzere 1/1/2006 tarihinde,
 - c) 13 üncü maddesi 1/7/2006 tarihinde,
 - ç) 32 nci maddesinin birinci fıkrası, 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere 1/1/2006 tarihinde,
 - d) Diğer hükümleri 1/1/2006 tarihinde,
- yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 38- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

PLAN VE BÜTÇE KOMİSYONUNUN KABUL ETTİĞİ METİN

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISI

BİRİNCİ KISIM

Mükellefiyet

BİRİNCİ BÖLÜM

Konu ve Mükellefler

Verginin konusu

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

- a) Sermaye şirketleri.
 - b) Kooperatifler.
 - c) İktisadi kamu kuruluşları.
 - ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler.
 - d) İş ortaklıkları.
- (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

Mükellefler

MADDE 2- (1) Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

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

(3) İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.

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

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

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

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

Tam ve dar mükellefiyet

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

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

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

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

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

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

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

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

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

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

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

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

İKİNCİ BÖLÜM

Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyetler

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

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, nümüne fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

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

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, dârulaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

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

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kişilardaki 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 Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî 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 işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

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

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

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

İstisnalar

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

a) Kurumların;

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

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

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

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

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

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

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

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

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, 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.

c) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

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

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

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar).

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

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

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

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

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

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

(2) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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

İKİNCİ KISIM
Tam Mükellefiyet Esasında
Verginin Tarhı ve Ödenmesi
BİRİNCİ BÖLÜM
Matrahın Tayini

Safi kurum kazancı

MADDE 6- (1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkrâ hükmü de dikkate alınır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

MADDE 7- (1) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulur.

İndirilecek giderler

MADDE 8- (1) Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilirler:

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

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

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

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

4) Deprem hasar karşılıkları; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 21/12/1959 tarihli ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

5) Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kâra eklenir.

Zarar mahsubu

MADDE 9- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarının hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Diğer indirimler

MADDE 10- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

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

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Kabul edilmeyen indirimler

MADDE 11- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

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

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

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

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

Örtülü sermaye

MADDE 12- (1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

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

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

MADDE 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

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

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

İKİNCİ BÖLÜM

Beyan

Beyan esası

MADDE 14- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

(3) Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(4) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

(5) Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.

(6) Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

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

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

Vergi kesintisi

MADDE 15- (1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

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

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz).

ç) Mevduat faizleri.

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

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.

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

(2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(3) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(4) Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

(6) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

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

(8) Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Verginin Tarhı

Vergilendirme dönemi ve tarhiyat

MADDE 16- (1) Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

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

(3) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

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

(5) Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi

Tasfiye

MADDE 17- (1) Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

a) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

c) Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

ç) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanasını, tasfiyenin sona erdiği dönem izleyen yıldan itibaren başlar.

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

(2) Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(3) Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

(4) Tasfiye kârı: Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

a) Tasfiye kârı hesaplanırken;

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

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

eklenir.

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

c) Bu maddeye göre tasfiye kârının hesaplanması sırasında, Kanunun 8, 9, 10 ve 11 inci madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır.

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

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

- a) Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,
- b) Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.

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

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

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

(8) Tasfiye işlemlerinin incelenmesi: Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkra yazılı sorumluluğu devam eder.

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

Birleşme

MADDE 18- (1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesh kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

Devir, bölünme ve hisse değişimi

MADDE 19- (1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.
- b) Münfesh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

(3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarı değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

c) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarı değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

(4) Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

(5) Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme

MADDE 20- (1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesiş kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesiş kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesiş kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesiş kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesiş kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

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

(2) Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre geręekleřtirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesiş kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

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

(3) Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre geręekleřtirilen kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi boręlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

BEşİNCİ BÖLÜM

Verginin Ödenmesi

Ödeme süresi

MADDE 21- (1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

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

(3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre geręekleřtirilen devir ve bölünmelerde münfesiş kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesiş veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin geręekleřtięi hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde, devralan veya birleşilen kurumlarda ödenir.

(4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi

BİRİNCİ BÖLÜM

Matrahın Tayini

Safi kurum kazancı

MADDE 22- (1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tabi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

(4) Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.

(5) Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcinin aktifine kaydedilir.

Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti

MADDE 23- (1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

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

(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b) Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

İKİNCİ BÖLÜM

Beyan

Beyan esası

MADDE 24- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir.

(3) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Vergilendirme dönemi ve beyan

MADDE 25- (1) Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

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

(3) Kanunun 26 ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.

(4) Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

(5) Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Özel Beyan

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler

MADDE 26- (1) Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

Beyannamenin verilme yeri

MADDE 27- (1) Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesi;

a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

b) Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

c) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

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

e) Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

yerin vergi dairesine verilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Verginin Tarhı ve Ödenmesi

Tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri

MADDE 28- (1) Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

(2) Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur.

Ödeme süresi

MADDE 29- (1) Dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

a) Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,

c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde, ödenir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname

Dar mükellefiyette vergi kesintisi

MADDE 30- (1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

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

b) Serbest meslek kazançları.

c) Gayrimenkul sermaye iratları.

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

(2) Ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(3) Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

(5) Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

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

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkra göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz.

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

(9) Bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

(10) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

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

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.

Muhtasar beyanname

MADDE 31- Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler

Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı

MADDE 32- (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticarî ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

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

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

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

MADDE 33- (1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

(3) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.

(4) Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

(5) Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

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

(7) Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32 nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

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

(9) Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.

Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu

MADDE 34- (1) Beynamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

(2) Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumlar, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.

(3) Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.

(4) Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin

tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilir.

(5) Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

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

(7) Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

(8) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kanunun 15 inci maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.

Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

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

(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

Yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 36- 3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.

GEÇİCİ MADDE 1- (1) Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz.

(2) Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Anılan maddeye göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemten doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

(3) Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

(4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.

(5) Diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır.

(6) Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde; 1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanır. Bu hesaplamada, oran kesirleri dikkate alınmaz.

(7) Bu Kanunun yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, Kanunun yayımı tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmi bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabilirler.

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

(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımında 35 inci madde hükmü uygulanmaz.

(10) Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

Yürürlük

MADDE 37- (1) Bu Kanunun;

a) 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi yayımı tarihinde,

b) 7 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

c) 12 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

ç) 13 üncü maddesi 1/1/2007 tarihinde,

d) 32 nci maddesinin birinci fıkrası, 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

e) Diğer hükümleri 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 38- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.