



**NEVŞEHİR
HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ**

TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Öğr. Gör. Şeyma DEMİREL



KURUMLAR VERGİSİ

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU, VERGİYİ DOĞURAN OLAY, MÜKELLEFLERİ

Kurumlar Vergisinin konusunu kurum kazançları oluşturur. Verginin konusunu oluşturan kazanç, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından meydana gelir.

Kurumlar tarafından gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir.

Gelir vergisinde gelirin anlamı ne ise kurumlar vergisinde de odur. Bu nedenle kurum kazancı gelir vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşımak durumundadır.

Kurum ne elde ederse etsin elde ettiği her şey ticari kazançtır. Buna kurum kazancı denir.

Bütün kurumlar vergisi mükellefleri birinci sınıf tacirdir ve bilanço esasına göre defter tutarlar.

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, kurum kazancının elde edilmesidir.



KURUMLAR VERGİSİNİN GEREKÇELERİ

- Kurumların ortaklarından ayrı bir iktisadi güce sahip olması.
- Kurumların, gerçek kişilerin sahip olmadığı imkanlara sahip olması, (örneğin; hisse senedi ve tahvil çıkarma)
- Ortakların gelir düzeyinin yüksek olması dolayısıyla vergiye karşı dirençlerinin düşük olması,
- Ayırma ilkesi gereği sermaye gelirlerinin daha fazla vergilendirilmesi,
- Kurumların monopolleşme eğilimlerinin önlenmek istenmesi (monopol: tek satıcı),
- Daha fazla vergi gelirine duyulan ihtiyaçtır.

Ayırma İlkesi: Emek gelirlerinin sermaye gelirine göre daha hafif vergilendirilemsidir.



KURUMLAR VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

- Kurum kazançlarını vergilendirir. (Kurum kazancı 7 gelir unsurundan ibarettir)
- Dolaysız bir vergidir.
- Objektif niteliktedir.
- Düz oranlıdır.
- Safi kurum kazancı üzerinden alınır.
- Ortakların vergi borçlarından sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır.



KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

- Sermaye Şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Kuruluşları
- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- İş ortakları (Tüzel kişiliği yoktur.)



SERMAYE ŞİRKETLERİ

TTK'ya göre şirketler, şahıs ve sermaye şirketleri olarak iki gruba ayrılır. Kurumlar vergisi itibariyle mükellef durumunda olan şirketler sermaye şirketleridir.

Sermaye şirketleri ise anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkettir.

Sermaye şirketlerinden anonim, limited ve hisseli komandit şirketler için kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

Hisseli komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortak yapısına sahip olduğu düşünüldüğünde kurumlar vergisi mükellefiyetinin komanditer ortaklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır.



KOOPERATİFLER

Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler vergi mükellefi olarak sayılmıştır.

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.

Kooperatifler, tüketim , üretim, kredi, satış, yapı vd. kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edileceklerdir.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar kurumlar vergisi açısından kooperatif sayılmaz ve kurumlar vergisi mükellefi olmazlar.



İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI

İktisadi Kamu Kuruluşları; kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Bunlar piyasa ekonomisi içinde özel mal ve hizmet üreten kamu iktisadi teşebbüsleridir. Kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır.

O halde, iktisadi kamu kuruluşlarıyla piyasa ekonomisi kapsamında faaliyette bulunan ve iktisadi işletme işleten bazı kamu tüzel kişileri ifade edilmektedir.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin amacı bu kuruluşların piyasa ekonomisi kurallarına göre iş yaptıklarından, vergi dışı kalmaları halinde aynı piyasadaki özel kuruluşlar açısından haksız rekabet oluşmasının engellenmesidir.



İktisadi Kamu Müesseselerinin Vergilendirilebilmesi İçin Gerekli Şartlar

- **İktisadi kamu kuruluşları devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır.**
- **Kuruluşların faaliyetleri devamlı olmalıdır.**
- **Kuruluşlar, ticari, sınai veya zirai işletmeler mahiyetinde olmalıdır.**
- **Bu müesseseler sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamalıdır.**



DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

Dernekler kazanç paylaşma dışında belli bir sosyal amacı, vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan kuruluşlardır.

O halde dernek ve vakıflar kuruluş amaçları itibariyle kazanç elde etmek gibi iktisadi amaç taşımazlar. Bu nedenle dernek ve vakıflar salt amaçları dolayısıyla kurumlar vergisinin mükellefi olmazlar.

Ancak dernek ve vakıflar amaçlarını gerçekleştirmek için bazı iktisadi faaliyetlerde bulunduklarında ve bunu iktisadi işletme ölçeğine taşıdıklarında durum vergi mükellefiyeti kapsamında değerlendirilir.

Faaliyet gelirleri derneğe kalsa bile, dernek ve vakıfların iktisadi faaliyetlerinin devamlılık gösterecek nitelikte kazanması halinde, iktisadi işletmeden söz etmek mümkün hale gelir.



İktisadi işletmenin varlığı üretilen mal ve hizmetlerin bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içinde bir bedel karşılığı satılmış olmasını gerektirir.

Örneğin; bir derneğin üyeleri için devamlılık gösterecek şekilde lokal, çay bahçesi, veya maden suyu işletmesi bir iktisadi işletme oluşturacağından derneğin faaliyetini iktisadi alana taşıdığını gösterir.



İŞ ORTAKLIKLARI

Belirli bir işi gerçekleştirmek için bir araya gelen ve bu işin bitimine kadar geçerli olması için kurulan ortaklıktır.

Belli bir alanda uzmanlık ve tecrübeye sahip firmalar, ayrı sahalarda uzmanlık ve tecrübe gerektiren işleri tek başına yapmaları çok zordur. Bu nedenle farklı uzmanlık gerektiren işlerde işletmelerin iş birliğine gitmeleri kaçınılmaz olmaktadır.

Örneğin; metro yapılıp faaliyete geçirilmesini konu alan bir işte; inşaat işi, elektrik işi, vagon üretimi gibi ayrı uzmanlık alanlarının bir araya getirilmesi gerekir.

Bu durumdaki bir iş, ancak birden fazla işletmenin her birinin kendi arasında işin belirli bir kısmını üstlenmesine rağmen iş sahibine karşı işin yapılmasını birlikte üstlenirler. İş sahibi de işleri ayrı ayrı ihale ederek ayrı kişilere yaptırmak yerine, bütün işin bir defada bir işletmeye ya da işin tamamından müştereken ve müteselsilen sorumlu olmak üzere bir ortak girişime iş ortaklığına verme yoluna gitmek ister.



İş ortaklığı, ortakları bütün hak ve sorumluluklarıyla işin tamamını birlikte yapmak üzere anlaşmalarıdır. Ortaklar belirli bir sonuca yönelik olarak işin bitimine kadar geçerli olmak üzere kurdukları ortaklıklar olup, ortaklarının birlikte hareket etme kararlılığını içeren anlaşmalardır.

İş ortaklıklarının tüzel kişilikleri olmamasına rağmen, vergisel kimlikleri vardır.



İŞ ORTAKLIĞININ KOŞULLARI

- Ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması (Ortaklardan birinin tam mükellef olması)
- Ortakların belirli bir işi birlikte sonuçlandırma amacına yönelik düzenlenen anlaşmayla kurulması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesi yapılması,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Yapılacak işin belli ve işin tamamından ortakların birlikte sorumlu olması,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler olması gerekir.



KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

Kurumlar vergisinde, gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet vardır.

Tam Mükellefiyet

Kurumlar vergisi mükelleflerinden tüzel kişiliğe sahip olanlardan kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir.

Gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançlar bakımından kurumlar vergisine tabidir.



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

İş Merkezi: İş bakımından fiilin toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

O halde, kurumun iktisadi bakımdan faaliyetlerinin yoğunlaştığı yer iş merkezi olmakla birlikte iş merkezinin sadece iş yerinden ibaret olmadığını ve bundan farklı geniş bir kavram olduğuna dikkat çekmek gerekir.



Dar Mükellefiyet

Kanunu ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumlar Türkiye'den kazanç elde etmeleri halinde dar mükellef sayılırlar ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilirler.

Dar mükellef kurumlar sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazançlar itibariyle Türkiye tarafından vergilendirilir.



KURUMLAR VERGİSİNDE MATRAHIN TESPİTİ

1. Aşama (Safi Gelirin Tespiti): Ticari Kar (gayrisafi Hasılat – Giderler) + Kontrol Edilen Yabancı Kurum

Kazancı = Safi Kurum Kazancı

2. Aşama (Vergiye Tabi Gelirin Tespiti): Safi Kurum Kazancı - 1)İstisnalar

- İştirak Kazançları İstisnası
- Emisyon Primi İstisnası
- Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası - %50
- İştirak Hisseleri, Kurucu Senedi, İntifa Senedi ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası - %75
- Yurtdışı Şube ve Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası
- Özel Okul ve Rehabilitasyon Merkezi Kazancı İstisnası
- Serbest Bölge Kazançları İstisnası
- Teknoloji Geliştirme Bölgeler Kazancı İstisnası
- Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası
- Risturn İstisnası



İndirim Öncesi Safi Kurum Kazancı – 2) İndirimler

- Zararlar
- AR-GE Harcamaları İndirimi
- Sponsorluk Harcamaları İndirimi
- Bağış ve Yardımlar
- Girişim Sermayesi Fonu
- Yurtdışı Mukimlere Sunulan Hizmetler Kazancı İndirimi
- Korumalı İşyeri İndirimi
- Nakdi Sermaye Artırımında Faiz İndirimi
- Diğer İndirimler

3. Aşama (Verginin Tarhı): Vergiye Tabi Matrah * Oran = Hesaplanan Vergi

4. Aşama (Ödenmesi Gereken Verginin Tespiti): Hesaplanan Kurumlar Vergisi – Mahsuplar = Ödenecek Vergi

- Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler
- Geçici Vergi
- Tevkif Edilen Vergi
- Vergi İndirimi



KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE USUL

1) Tam Mükellefiyet

Kurum kazancının tespitinde gerçek usul esastır.

VUK'da her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişilerin birinci sınıf tüccar olarak düzenleneceği düzenlenmiştir.

Birinci sınıf tüccarların kazançlarının tespitinde takip edilen yolun bilanço esaslı olması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefleri de bilanço esasına göre defter tutarak kazançlarının safi tutarını bulacaklardır.

Sermaye şirketleri dışındaki Kurumlar Vergisi mükellefleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın izni ile İşletme Hesabı Esasına tabi olabilirler.



2) Dar Mükellefiyette Usul

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan (serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) gelir elde etmeleri halinde kazancın adı yine kurum kazancı olmakla birlikte bunların safi tutarlarının tespitinde GVK'nın bu kazanç ve iratlar için getirdiği hükümler uygulanacaktır.



VERGİLENDİRMEDE HESAP DÖNEMİ

Normal Hesap Dönemi: Hesap dönemi normal olarak takvim yılını ifade etmektedir. Takvim yılı da 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arası olduğundan normal hesap dönemi, takvim yılından oluşan 12 tam aydan ibaret olduğu görülür.

Özel Hesap Dönemi: Sürdürdüğü iktisadi faaliyetin özelliği takvim yılına uygun düşmeyen kurumlar Maliye Bakanlığı'na başvurarak 12 tam aydan oluşan bir özel hesap dönemi tayinini isteyebilirler.

Kıst Hesap Dönemi: İster normal ister özel hesap dönemini benimsemiş olsun kurum, işe yeni başlarken veya işi bırakırken faaliyette bulunulan sürenin 12 aydan kısa bir zaman dilimini kapsamaması söz konusu olabilir.

Böyle bir durumda kazanç bu kıst süre itibarıyla tespit edilecektir. İşe başlamadaki süreye 'başlangıç kıst hesap dönemi' işe son vermedeki süreye 'kapanış kıst dönemi' adı verilebilir.

KURUM KAZANCININ TESPİTİ





Kurum Kazancının Tespit Yöntemleri

1) Kurum Kazancının Bilanço Esasına Göre Tespiti

Kurumlar birinci sınıf tacir kabul edilmeleri nedeniyle kazançlarının tespiti de bilanço usulüne göre tespit edilir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir vergisindeki ticari kazanç elde eden tacirlerin aksine hangi usule tabi olacakları alım satım ölçüleri gibi iş hacimlerine bakılarak belirlenmez.

Kurum kazancı hesaplanan dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerinin karşılaştırılmaları suretiyle yapılır.



2) Kurum Kazancının İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti

Kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasında defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmaları Hazine ve Maliye Bakanlığı izin verebilir.

İzin verilen bu durumdaki mükellefler ikinci sınıf tüccar kabul edilir.

Kazancın Tespitinde Hasılat

Kurum kazançlarının tespitinde ticari kazançlara ilişkin kuralların uygulanması nedeniyle, ticari kazançlar için öngörülen hasılatın kapsamı burada da aynen geçerlidir. Yani tahsil ve tahakkuk esası aynen geçerlidir.



Kazancın Tespitinde Giderler

Kurumlar vergisine tabi bir mükellefin safi kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderlere başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere çeşitli kaznaunlarda yer verilmiştir. Bu giderlerin hasılatтан indirilmesi için ödemenin yapılması veya duruma göre tahakkukun gerçekleşmesi yeterli görülmüştür.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazancının safi tutarına ulaşırken bu kazanç için gerçekleştirilen giderler indirilecektir.

GVK'da yer alan indirilecek giderler Kurumlar Vergisi mükellefleri itibariyle de geçerlidir.



Gelir Vergisi Kanununa Göre (Ticari Kazançlar İçin) Kabul edilen Giderler

- **Kazancın elde edilmesi ve sürekliliğin sağlanması için yapılan genel giderler,**
- **Sosyal Giderler, Tedavi ve İlaç Giderleri**
- **Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı**
- **Giyim Giderleri**
- **İşle ilgili ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar**
- **İşle ilgili seyahat ve ikamet giderleri**
- **İşte kullanılan taşıtların giderleri**
- **İşletme ile ilgili ödenen vergi, resim, harçlar ve amortismanlar**
- **İşveren sendikasına ödenen aidatlar**



Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kabul edilen Giderler

- Menkul kıymet ihraç giderleri
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları
- Kazanılmamış prim karşılıkları
- Hayat sigortalarında matematik karşılıklar
- Dengeleme karşılıkları



1)Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Kurumlardan bazıları, hisse senedi, tahvil şeklinde menkul kıymet çıkarma hakkına sahiptirler.

Kurumlar menkul kıymetlerini çıkarırken kağıt ve basım, mahkeme, noter, diğer tasdik ve tescil giderleri, ihraç dolayısıyla damga resmi, bankalara verilen komisyon, bunların borsaya kaydı için harç vb. giderler yaparlar.



2) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri kurumların kuruluşları sırasında veya yeni bir şubenin açılması yahut işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir.

Ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi bir takım giderler bu mahiyettedir.



3) Genel Kurul Toplantıları, Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Genel kurul toplantıları olağan ve olağanüstü olmak üzere iki şekilde yapılabilir. İster olağan, isterse olağanüstü olsun genel kurul toplantıları için yapılan ilan, posta, davetiye toplantı salonu kiralama gibi giderler hasılatтан indirilebilir.

Bu çerçeveyi aşan örneğin, ortakların genel kurul toplantılarına katılma nedeniyle yaptıkları seyahat ve konaklama ile yemek, kokteyl ve ziyafet vb. giderlerinin kurum tarafından ödenmesi halinde hasılatтан indirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye aşamasında ilgili konulara yönelik yapılan giderler de indirim konusu yapılacaktır.



4) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortaklara İsabet Eden Kar Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahına ulaşırken şirketin toplam kazancından komandite ortaklara isabet eden pay düşülür. Çünkü komandite ortaklar şirketten aldıkları kar payının vergisini kendileri öderler.

Vergi mükerrerliğine meydan vermemek için bunların şirket kazancındaki payların düşülme zarureti ortaya çıkar.

Komandit ve komanditer ortakların paylarından oluşan şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutar kurum kazancını oluşturur.

Bu nedenle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların hissesine düşen kar payları gider yazılarak, şirket bünyesinde kalan komanditer ortakların kar paylarından ibaret kısma ulaşmış olur. Sonuçta komanditer ortaklara isabet eden payı temsil edecek şekilde kurum kazancına ulaşılır.



Örnek:

Kurum kazancı 900.000 TL olan bir hisseli komandit şirketin sermaye payının %70'i komandite ortaklara aittir.

Kurumun Kazancı: 900.000 TL

Komandite Ortakların Hissesi: %70

Komandite Ortaklara İsabet Eden Kazanç (Ticari Kazanç): 630.000 TL ($900.000 * \%70$)

Komanditer Ortaklara İsabet Eden (Kazanç Kazancı): 270.000 TL



5) Katılım Bankalarınca Ödenen ‘Katılım Payı’

Katılım bankalarınca ortak dışı kar veya zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları kurumun hasılatından indirilen bir unsur olarak kabul edilmiştir.

Katılım bankaları kendilerine para yatıranlara faiz adıyla değil, kar payı adı altında bir meblağ ödemektedir.



6) Sigorta Teknik Karşılıkları

Sigorta teknik karşılıkları sigorta kurumlarını ilgilendirdiğinden münhasıran bu kurumların kazancının tespitinde dikkate alınır.

Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir. Bunun anlamı ayrılan karşılıkların ertesi yıl gelir kabul edileceğidir.

Hasılattan İndirime Konu Olacak Unsurlar Şunlardır:

Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları

Kazanılmamış Prim Karşılıkları

Matematik Karşılıkları

Dengeleme Karşılıkları



Diğer Kanunlara Göre Kabul Edilen Giderler

İşsizlik Sigortası Kanununa Göre: İşçilerin prime esas aylık brüt ücretleri üzerinden %2 işveren payı olarak hesaplanan primler kazancın belirlenmesinde gider olarak dikkate alınır.

Katma Değer Vergisi Kanununa Göre: KDVK'nın uygulanması açısından indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden KDV'nin işin mahiyetine göre kurum kazançlarının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE KABUL EDİLMEYEN GİDERLER (Bu giderler ilave edilir)

- **Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler**
- **Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,**
- **Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,**
- **Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler**
- **Kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri**
- **Menkul kıymetlerin itibari değerlerini altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler**



- **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**
- **Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri**
- **Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri**
- **Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri**



ÖZSERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZLER

Özsermaye bir işletmenin aktif toplamından borçları indirildikten sonra kalan tutardır.

Kurumun özsermayesi üzerinden ödenen ya da hesaplanan faizlerin gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Kurumlarda sermaye, yaratılan gelirden esasen kar payı şeklinde pay almaktadır.

Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin matrahın tespitinde indirilmemesinin mantığı, **kar yerine faiz ödenerek karların vergi dışına çıkartılmasını engellemektir.**

Asıl amacımız; karların vergi dışı kalmasını engellemektir.



ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESPLANAN FAİZLER

Örtülü sermaye, kurumların, sıkı ilişki içinde bulundukları kişi ve kurumlardan sağladığı, sürekli olarak işletmede kullanılmasıyla sermaye işlevi gören borçlardır.

Kurumların ortaklar ile ilgili kişilerden aldıkları borç paraların belirli sınırları aşması halinde aşan kısım örtülü sermayedir.

Kurum, ortaklarının sermaye olarak koymaları gereken fonları kanunda belirtilen sınırı aşacak şekilde ortaklarından alınmış borç olarak göstermesi ve bunlara ödediği faizleri sınırsız şekilde gider yazmasına vergi hukuku seyirci kalmamıştır.

Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar için ödenen veya hesaplanan faizlerin, kur farklarının ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak düşülemeyeceği düzenlenmiştir.



Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar

Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin 3 katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için öz sermaye sayılmıştır.

Dolayısıyla bu sınırı aşmayan kısımlar için ödenen faizler örtülü sermaye faizi olarak nitelendirilmezken, belirtilen sınırı aşan kısım için ödenen veya hesaplanan faizler, kur farkları ve benzeri giderler örtülü sermaye faizi olarak kabul edilecektir.

Örtülü Sermaye Sayılması İçin;

- Borçlanmanın ortak ya da ortaklarla ilişkili kişilerden yapılması
- Borcun kurumun öz sermayesinin üç katını geçmesi
- Borcun işletmede kullanılması



Örnek: Mermer sektöründe faaliyet gösteren ve öz sermayesi 100.000 TL olan X Anonim Şirketi ortağı olan E'den 350.000 TL'lik borç almış ve işletmesinde kullanmıştır. Bu borç karşılığında 6.000 TL faiz ödemesi yapmıştır. X Anonim Şirketi faiz ödemesinin ne kadarını gider yazamaz?



Cevap:

$100.000 * 3 = 300.000$ TL borçlanmanın sınırı

$350.000 - 300.000 = 50.000$ TL örtülü sermaye

350.000 TL'de 6.000 TL faiz ödemesi

50.000 TL x

x: 857 TL örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz gider olarak yazılmaz ve kazanca ilave edilir.



ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI (TRANSFER FİYATLANDIRMASI)

Transfer Fiyatlandırması: Kurumun ilişkili kişiler ile ticari ilişkilerinde farklı bir fiyatlandırma uygulayarak vergi matrahını azaltmasıdır.

Örtülü kazanç, kurumlar kazançlarını vergilendirildikten sonra kar dağıtımını yapmaları yerine kazancın emsaline uygun ilkesine göre oluşan bedele ya da fiyata aykırı olarak kurumlar vergisi matrahı dışında bırakacak şekilde ortaklar lehine aktarılması şeklinde tanımlanabilir.

Örtülü kazanç dağıtımının ana özelliği kurumun vergi matrahını azaltan ve aşındıran bir işlem olmasından dolayı kurum karının buharlaşmasına neden olmaktadır. Bu işlemlerden ortaklar veya ilişkili kişiler menfaat sağlamaktadır.



Örtülü Kazancın Unsurları

Örtülü kazanç dağıtımı Transfer Fiyatlandırması kapsamında **ilişkili kişi ve emsallere uygunluk ilkesine aykırılık** olmak üzere iki noktada ele alınmaktadır.

Buna göre kurumaların, ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesi aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satım işlemlerinde bulunması, kazancın kısmen ya da tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

- **İşlemin İlişkili Kişilerle Yapılması**

İlişkili Kişiler;

- Kurumların ortakları,
- Kendileri veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar,
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu



- **İşlemin Emsallere Aykırılık Oluşturması**

Kurumun ilişkili kişi olarak nitelenen kişilerle yaptığı alım satım işlemleri fiyat ya da bedel açısından emsallere uygun olması gerekir.

Emsal bedel en basit ifadesiyle piyasa fiyatı olarak belirtilebilir. Piyasa fiyatı ise aralarında ilişki bulunmayan kişi ve kurumların uyguladıkları fiyatlardır. O halde, emsallere uygun olma ile ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olması ifade edilmektedir.



HER TÜRLÜ YEDEK AKÇELER

Yedek akçeler, kanun veya ana sözleşme gereğince işletmenin vergi sonrası kalan karının bir kısmının ortaklara dağıtılmayarak, işletmenin bünyesinde bırakılmasıdır.

Yedek akçeler, öz sermayenin bir parçası olup, kurum kazancından ayrılan ve kurum kazancının dağıtılmayan karlar olarak da değerlendirilebilir. Bu açıdan bakıldığında yedek akçeler dağıtılmayan karlar olarak da değerlendirilebilir.

Kurumların TTK'ya, kuruluş kanunların, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre ayırdıkları tüm yedek akçeler gider olarak indirimi kabul edilmemiştir.



KURUMLAR VERGİSİ, HER TÜRLÜ PARA VE VERGİ CEZAALRI İLE BAZI GECİKME ZAM VE FAİZLERİ

KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para ve vergi cezaları ile gecikme zamları ve faizleri gider olarak dikkate alınmaz.

MENKUL KIYMETLERİN İTİBARI DEĞERİN ALTINDA SATIŞINDAN DOĞAN ZARAR İLE ÖDENEN KOMİSYON VB. GİDERLER

Kanunlarda belirtilen haller saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ödenen komisyonlar vb. her türlü giderler kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir.



BAZI TAŞITLARIN GİDER VE AMORTİSMANLARI

İşletmeye kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilmiş olsun esas faaliyetiyle ilgili olmaması durumunda; yat, kotra, tekne ve sürat teknesi gibi deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarının hem giderlerinin hem amortismanlarının kazançtan indirilmesi mümkün değildir.



KAZANCA YAPILACAK İLAVE (KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI)

Kurumlar, kendilerine çok düşük vergi yükü avantajı sağlayan ülkelere (genellikle vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelere) sermaye ve yatırımlarını yönlendirmeyi tercih edebilmektedirler. Böylece bu ülkedeki iştiraklerinden yüksek karlar elde edebilmektedirler.

Vergi Cennetleri: vergi uygulamasının söz konusu olmadığı veya çok düşük oranda vergilerin uygulandığı ülkelerdir.

Bu haliyle kontrol edilen yabancı kurum kazancı ülkeler arasında ara istasyon niteliği taşımaktadır. Acımasız rekabet ortamında normal şartlarda vergi ödeyen bir kurum ile avantajlardan yararlanarak vergi ödemeyen bir kurumun rekabet etmesi beklenemez. Yatırım ve sermaye tercihlerde bu vergi yükü avantajını önlemek amacıyla OECD'nin benimsemiş olduğu **kontrol edilen yabancı kurum kazancı** uygulaması ülkemizde de uygulamaya koyulmuştur.



Kontrol edilen yabancı kurum kapsamında kalan tam mükellef kurumların, getirilen ölçüler içinde, Türkiye'deki vergiye tabi matrah bulunurken yurtdışı iştiraklerden elde edilen kazançlarının **kurum kazancına ilavesi** öngörülmüştür.

Hal böyle olunca kontrol edilen yabancı kurumların kazançları, vergilendirme açısından, adete Türkiye'de elde edilmiş gibi değerlendirilir hale getirilmiştir. Getirilen uygulama ülkemiz açısından vergi cennetleri ile mücadelede önemli bir araç niteliği taşımaktadır.



Yurtdışı İştirakin Kazancının Türkiye’de Vergilendirme Şartları

- **İştirak Edilenin Yabancı Kurum (Yurtdışında) Olması**
- **İştirak Edilen Kurumun Yurtiçi Kurumca Kontrol Edilir Olması**

Türkiye açısından tam mükellef olan gerçek kişi veya kurumların yabancı şirketin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı yada birlikte;

- Sermayesinin en az %50’sine veya,
- Kar payının en az %50’sine veyahut,
- Oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmaları gerekir.

Kurumun kontrol ölçüleri olarak sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkı olarak üç ölçü belirlenmiştir. Belirlenen ölçülerden herhangi biri itibariyle %50 oranının üstünde sahiplik ilişkisinin bulunması halinde iştirak edilen kurum ‘kontrol edilen kurum’ olarak kabul edilecektir.



KAZANÇTAN YAPILACAK İNDİRİMLER

Kurumun elde ettiği hasılatı elde etmek için yapılan ve kanunda öngörülen giderler düşüldükten sonra varsa kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilerek kurum kazancına ulaşılır. Kurum kazancından da kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kanunda öngörülen indirimlerin ayrıca yapılması suretiyle vergiye tabi matrah elde edilir.

1) Zararlar

Kurumların zarar elde etmesi halinde bu zarar ait olduğu yılı takip eden yıldan başlamak, beyannamede gösterilmek ve beş yıldan fazla süreye nakledilmemek üzere izleyen yıl kazançlarından indirilebilir.

Kanun indirimi beş yıl süre ile sınırlandırmıştır. Beş yıl içinde indirilmeyen zarar kalması halinde bakiye zarar, daha ileri yıllara devredilmez.



2) Ar-Ge Harcamaları İndirimi

Araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların %100'ünün beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır.

3) Sponsorluk Harcamaları İndirimi

Sponsorluk harcamalarının **amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si** kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim olarak dikkate alınabilecektir.



4) Yapılan Bağış ve Yardımlar

a) Beyan Edilen Gelirin %5'i ile Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu bağış ve yardımın kanunda sayılan yerlere verilmiş ve makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir. Bunlar:

- Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ile belediyeler ve köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Vergi muafiyeti tanınan vakıflardır.

Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımın indirilebilecek tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'ini geçemez.



Örnek: Kurum kazancı 125.000 TL olan bir kurum;

1) 30.000 TL'sini C'ye bağışlarsa, bağışın yapıldığı C'nin hiçbir özelliği bulunmadığından ve kanunda belirtilen kurumlardan biri de olmadığından indirilecek bağış tutarı yoktur.

2) 30.000 TL'si CB kararıyla vergi muafiyetine haiz Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Güçlendirme Vakfı'na bağışlarsa, bağışın yapıldığı kurum vergi muafiyeti tanınan vakıf olduğundan 125.000 TL'nin %5'i olan tutar indirim konusu yapılacaktır. Bu durumda kurum 30.000 TL'lik bağışından vergiye tabi matrah tespit edilirken indirilebileceği tutar 125.000 TL'nin %5'i olan 6.250 TL'dir.



2) Tamamı Kazançtan İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- Kamu kurumlarına yapılan eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı bağış ve yardımlar
- Kamu kurumlarına yapılan kültür ve sanat amaçlı bağış ve yardımlar
- Gıda ve yardım bankalarına yapılan bağış ve yardımlar
- Kızılay ve Yeşilay Derneğine yapılan bağış ve yardımlar
- Yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar



ORTALAMA EMSAL ORAN UYGULANMASI SURETİYLE KURUM KAZANCININ TESPİTİ

KVK, 'Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti' kapsamında yapılan düzenlemeye göre yabancı ulaştırma faaliyetlerinde vergiye matrah olarak kazanç, hasılatla ortalama emsal oranlarının uygulaması suretiyle hesaplanır. Böylece uluslararası ulaştırma işlerinde ticari kazancın tespitinde götürü gelir yöntemi benimsenmiştir.

Yabancı ulaştırma kurumlarından dar mükelleflerin kazançlarının safi tutarının tespiti bu kurumların hasılatlarına uygulanacak ortalama emsal oranlarına göre belirlenir.

- **Deniz ulaştırmaları için** **%15**
- **Kara ulaştırmaları için** **%12**
- **Hava ulaştırmaları için** **%5**



Örnek: Kara ve deniz taşımacılığı yapan yabancı dar mükellef ulaştırma kurumunun Türkiye’de yolcu ve bagaj taşımadan dolayı elde ettiği gelir, kara taşıtları için 600.000 TL, deniz taşıtları için 400.000 TL’dir. Bu kurumun beyan etmesi gereken safi kurum kazancı nedir?



Cevap

Kara taşımacılığı için: $600.000 * \%12 = 72.000$ TL

Deniz taşımacılığı için: $400.000 * \%15 = 60.000$ TL

Beyan edilecek safi kurum kazancı: 132.000 TL