

Sirküler Tarihi : 08.11.2006

Sirküler No : 2006/113

KURUMLARDA KABUL EDİLEN VE EDİLMEYEN GİDERLER, İNDİRİMLER VE ZARARLAR (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 8,9,10 ve 11)

Bilindiği üzere 5520 Sayılı Yeni K.V.K. 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış ve ihtiva ettiği hükümlerin büyük bir kısmı 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Sözü edilen 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Eski Kanun’un 13 üncü maddesinin benzeri olan 6 ncı maddesinde, K.V. nin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtildikten sonra, safî kurum kazancının tesbitinde G.V.K. nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ve zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançların tesbitinde, G.V.K. nun 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmünün ayrıca uygulanacağı belirtilmiş ve daha sonra da tam mükellef kurumlarda G.V.K. da yazılı giderler dışında :

- K.V.K. na göre indirilecek giderlerin (Md:8) ;
- Mahsup edilecek zararların (Md:9) ;
- K.V. beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartı ile kurum kazancından yapılacak indirimlerin (Md:10) ;
- Kabul edilmeyen indirimlerin (Md:11) ;

neler olduğu açıklanmıştır.

Ayrıca Kanunda, dar mükellefiyet esasında matrahın tayini, kazancın beyanı, verginin tarhi ve ödenmesi ile ilgili hükümlere tam mükellefiyetten ayrı bir bölümde yer verilmiştir.

Aşağıda, tam mükellef kurumlarda, G.V.K. ve K.V.K. na göre kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler ve indirimlerin kısa bir biçimde açıklamasına çalışılacaktır.

1. G.V.K. NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER (G.V.K. Md:40) :

Aynen Eski K.V.K. nun 14 üncü maddesinde olduğu gibi Yeni K.V.K. nun 8 inci maddesinde de indirilecek giderler açıklanırken *“ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tesbitinde”* mükelleflerin hâsılattan ayrıca indirebilecekleri giderlerden söz edilmek suretiyle, kurum kazancından şahsî ticarî kazançtan indirilmesi mümkün olan giderlerin indirileceği vûzuha kavuşturulmuştur.

Buna göre, bilânço esasına göre defter tutmaları asıl olan kurumlar, aynen bilânço esasına göre defter tutan G.V. mükellefleri gibi, kazançlarını özsermaye mukayesesi esasına göre tesbit etmek ve bunu yaparken V.U.K. nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile G.V.K. nun 40 ve 41 inci maddelerinde yazılı olan indirilecek ve indirilmeyecek giderlere itibar etmek zorundadırlar. Şöyle ki:

G.V.K. nun 40 inci maddesine göre safî kazancın tesbiti sırasında indirilmesi kabul edilen giderlerin başlıcaları şunlardır :

1. Ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması gerekli olan finansman aydınlatma, ısıtma, ulaşım, kırtasiye, temsil, bakım, personel ücreti, taşıt, kira, reklâm, pazarlama, vs. gibi genel giderler ile ihracat ve yurt dışı inşaat işlerinde, bunlara ilâveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hâsılâtın binde beşini aşmamak şartı ile ayrılan götürü gider. (Md:40/1)
2. Hizmetli ve işçilerle ilgili olarak (Md:40/2) :
 - a) İş yerinde veya müstemilatında iâşe bedelleri.
 - b) İşyerinde ibâte giderleri
 - c) Tedavi ve ilâç giderleri.
 - d) Türkiye’de kâin bulunan tüzel kişiliğe sahip sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına, istirdat edilmemek kaydı ile ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları.
 - e) İşin icabı olarak verilen ve işten ayrılınca geri alınan demirbaş mahiyetindeki giyim eşyası (Md:27/2).
 - f) Ücretlerin bir cüz’ü niteliği taşıyan çocuk zamları (Md:25/4) ile evlenme ve doğum ikramiyeleri (Md:25/5).
3. İşle ilgili olmak şartı ile, mukavelenameye veya ilâma veya Kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar (Md. 40/3);
4. İşle ilgili, yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip ve seyahatin gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartı ile, seyahat ve ikamet giderleri (Md:40/4) ;
5. İşte kullanılan kiralık veya işletmeye dâhil taşıtların giderleri (Md:40/5) ;
6. İşletme ile ilgili bina, arazî gider, istihlâk, damga ve belediye vergileri, harçlar, kaydiyeler gibi aynî vergi, resim ve harçlar (Md:40/6). (Bunlardan M.T.V. lerin gider yazılması 197 sayılı M.T.V.K. nun 14 üncü maddesi ile yasaklanmıştır.)
7. V.U.K. a göre ayrılan amortismanlar (Md:40/7) ;
8. İşveren sendikalarına ödenen, bir aylık tutarı işyerinde işçilere ödenen ve bir aylık tutarı çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmayan aidatlar (Md:40/9) ;
9. Ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (işverenler ve ücretliler tarafından ödenen katkı paylarının G.V.K. nun 63/3 maddesinde belirlenen oran ve hâddi aşamaz) (Md:40/9) ;
10. Fakirlere yardım amacı ile, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli (Md:40/10).

2. YENİ K.V.K. NA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER (K.V.K. Md:8) :

G.V.K. na göre indirilecek giderlere ilâveten kurumlar tarafından indirilecek bu giderler, Yeni K.V.K. nun 8 inci maddesinde yer almakta olup, Eski K.V.K. nun “İndirilecek Giderler” başlıklı 14 üncü maddesinde yer alan giderlerin hemen hemen aynısıdır.

Bunları şöylece özetlemek mümkündür :

2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri (Md:8/1-a) :

Eski Kanunda bunlar hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri olarak zikredilmiş ve parantez içinde bu giderlerin başlıca nev'ileri açıklanmıştır. (Md:14/1)

Yeni Kanunda diğer menkul kıymetleri de kapsayan daha geniş bir ifade kullanılmış ve gider nev'ilerine ilişkin parantez içi açıklamalara, madde metninde değil gerekçede yer verilmiştir.

2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (Md:8/1-b)

Bunlar da Eski K.V.K. nun 14/2 nci maddesinde yer alan giderlerin aynıdır.

Ne var ki Eski Kanunda parantez içinde, bunların aktifleştirilmesi halinde V.U.K. gereğince ayrılan amortismanlarının gider yazılacağı belirtildiği halde, Yeni Kanunda, V.U.K. nun bu tür giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyarî olduğunu belirten 282 nci maddesi hükmü muvacehesinde fuzulî olduğu cihetle, bu yola gidilmemiştir.

2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Fesih, Tasfiye, Devir ve Bölünme Giderleri (Md:8/1-c) :

Bu hüküm de Eski K.V.K. nun 14/3 üncü maddesinde yer alan hükmün aynı olup, yeni hükme sadece eskisinde yer almayan devir ve bölünme giderleri eklenmiş bulunmaktadır.

2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde, Komandite Ortakların Kâr Payları (Md:8/1-ç) :

Bu hüküm de Eski K.V.K. nun 14/5 inci maddesinin aynıdır. Komandite ortakların kâr paylarının, bunların şahsî ticarî kazancı olarak G.V. ne tâbi bulunması sebebi ile, kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

2.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları (Md:8/1-d) :

Eski K.V.K. nun 14/8 inci maddesinin benzeri olan bu hükümle, bir finansman gideri niteliği taşıyan bu ödemelerin gider yazılması sağlanmıştır.

2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde, Bilânço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine ait Olan ve Nev'ileri Kanunda Belirtilen Teknik Karşılıklar (Md:8/e) :

Bunlar, Eski K.V.K. nun 14/4 üncü maddesinde yer verilen karşılıkların aynı olup, aynen Eski K.V.K. nda olduğu gibi, Yeni Kanun'da da bunların nev'ileri ve tâbi tutulacakları işlemler kısaca açıklanmıştır.

Yeni Kanunda (Md:8/e-4) eskisine ilâveten sigorta şirketlerince gider yazılacak deprem hasar karşılıklarına da yer verilmiş ve bu karşılıkların K.V. açısından kazanılmamış prim karşılığı hesabına konu edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

3. YENİ K.V.K. na GÖRE BEYANNAME ÜZERİNDE KURUM KAZANCINDAN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER (Md:10) :

Yeni K.V.K. nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinde, kurum kazancından sırası ile aşağıdaki indirimlerin yapılacağı belirtilmiştir.

Hemen belirtelim ki, bu hükümler Eski K.V.K. nun kısmen indirilecek giderlerden söz eden 14 üncü ve kısmen de yapılacak diğer indirimlerden söz eden mükerrer 14 üncü maddesindeki hükümlerin benzeridir. Şu var ki, Yeni Kanunun 10 uncu maddesinde, eskisinden farklı olarak bu indirimlerin K.V. beyannamesi üzerinde gösterilmesi ve maddedeki sıra dahilinde indirilmesi şart koşulmuş bulunmaktadır.

Eski Mükerrer 14/2 nci madde gibi, yeni 10 uncu maddenin sonunda da, âyın olarak yapılan bağışların indirilmesi sırasında, bunların varsa maliyet bedeli veya mukayyet değerinin ve bu değer mevcut değilse bunların takdir edilecek değerlerine itibar edileceği hükme bağlanmış ve Maliye Bakanlığı'na bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek yetkisi tanınmıştır.

Kanunda yer alan indirimler sırası ile ve özetle şöyledir :

3.1. AR-GE İndirimi (Md:10/1) :

Madde hükmü, eski 14/6 numaralı maddenin aynı olup, maddede bu indirimin K.V. mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında hesaplanacağı, bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili olmayan giderler ile, bu faaliyetlerde kullanılmayan iktisadî kıymetlere ilişkin amortisman payları üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmayacağı hükme bağlandıktan sonra, Eski Kanundan farklı olarak, matrah yetersizliği sebebiyle indirim konusu yapılmayan tutarların, izleyen hesap dönemine devredileceği açıklanmıştır.

Aynı maddede yer alan diğer indirimlerin, sadece ilgili yıl kazancından tenzili mümkün bulunmakta iken, AR-GE indirimi bu kuralın istisnasını teşkil etmektedir.

3.2. Sponsorluk Harcamaları (Md:10/1-b) :

Bu indirim, Eski K.V.K. nun "Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler" başlıklı mükerrer 14 üncü maddesinin 1-e bendinde yer alan sponsorluk indiriminin aynı olup, 3289 ve 3813 Sayılı Kanunlar kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarını kapsamakta ve bu harcamaların amatör spor dalları için tamamının ve profesyonel spor dalları için ise %50 sinin indirim konusu yapılmasını öngörmektedir. Yeni Kanunda amatör ve profesyonelliğin yukarıda zikredilen özel Kanunlarına göre tesbit edileceği vüzuha kavuşturulmuştur.

3.3. Belli Kuruluşlara Yapılan Genel Nitelikteki Bağış ve Yardımlar (Md:10/1-c) :

Eski K.V.K. nun Mükerrer 14/1-b maddesinin aynı olan bu hükme göre :

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine ;
- İl özel idareleri, belediyeler ve köylere ;
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara ;

makbuz karşılığında karşılıksız olarak yapılan bağış ve yardımlar toplamının, o yıla ait kurum malî kazancının %5 ine kadar olan kısmının indirim konusu yapılmasını öngörmektedir. (Bu konuda geniş bilgi için 2006/157 sayılı Duyurumuza bakınız)

3.4. Belli Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Eğitim ve Sağlık Amaçlı Bağışlar ve Harcamalar (Md:10/1-ç) :

Eski mükerrer 14 üncü maddenin 1/c bendinde yer alan hükmün benzeri olan bu hükme göre, yukarıda sayılan kuruluşlardan sadece kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde olanlara okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşaaası ve bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar ile bunların inşaaası dolayısıyla yapılan harcamaların tamamı, o yıl kazancından indirilebilecektir.

3.5. Belli Kuruluşlara Yapılan Kültür ve Tanıtım Amaçlı Bağış, Yardım ve Harcamalar (Md:10/1-d) :

Bu hükme göre, yukarıda 3. maddede sayılan resmî olan ve olmayan tüm kuruluşlara, on bent halinde sıralanan, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetlere ilişkin bağış ve yardımlarla harcamaların %100'ü o yıl kazancından indirilebilecektir.

Bu hüküm de Eski K.V.K. nun Mükerrer 14/1-d maddesi hükmünün aynıdır.

3.6. Bakanlar Kurulunca Yardım Kararı Alınan Doğal Afetler Dolayısıyla, Başbakanlık Aracılığı ile Yapılan Bağışlar (Md:10/1-e) :

Eski K.V.K. nun Mükerrer 14/1-f maddesinin aynısı olan bu hükme göre, sözü edilen aynî ve nakdî bağış ve yardımların tamamının, o yıl kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.7.Özel Kanunlar, Uyarınca İndirilen Bağışlar :

Gelir ve Kurumlar Vergisi dışındaki bazı kanunlarda belli kuruluşlara yapılan bağışların da vergi matrahını etkileyebileceği hükme bağlanmış olup, bu konuda 2006/157 sayılı Duyurumuza bakınız.

ÖNEMLİ NOT : Bağışlar, beyannamede KKEG olarak gösterilmeli ve yukarıda sayılan bağışlar yine beyanname üzerinde indirim yolu ile matrahı etkilemelidir.

4. G.V.K. NA GÖRE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER (Md:41) :

Yeni K.V.K. nun 8 inci maddesindeki atıf gereği, aynen G.V.K. nun 40 ıncı maddesinde yer alan indirilecek giderler gibi kurumlara uygulanması gereken G.V.K. nun 41 inci maddesinde 9 bent halinde sayılan bu tür ödemeler, esas itibarıyla yeni K.V.K nun *‘Kabul Edilmeyen İndirimler’* başlıklı 11 inci maddesinde yer alan indirimlerin hemen hemen aynıdır.

Gerçekten, 41 inci maddenin 5 inci fıkrasındaki ceza ödemeleri, Yeni K.V.K. nun 11/1 inci maddesinin (d) bendinde, 7 nci fıkrasındaki taşıt giderleri (f) bendinde, 9 uncu fıkrasında yer alan basın ve yayın yolu işlenen fiillere ilişkin tazminatlar (g) bendinde, alkol ve tütün mamûllerine ilişkin ilân ve reklâm bedelleri ise (i) bendinde yer almaktadır.

Hernekadar 41 inci maddenin 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yer alan teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarına yapılan ödemelerle ilgili esaslar K.V.K. nda yer almamakta ise de bunların K.V. açısından uygulanabilirliği zaten tartışmalı bulunmakta ve K.V.K. uygulamasında bunların yerini, Yeni K.V.K. nun 11 inci maddesinin a,b ve c bentlerinde belirtilen özsermaye ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler ile transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak dağıtılan kazançlar almaktadır.

Bu sebeptendir ki, bunlardan burada değil, aşağıda Yeni K.V.K. na göre kabul edilmeyen indirimler (Md:11) bahsinde söz edilecektir.

5. YENİ K.V.K. NA GÖRE YAPILMASI KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER (Md:11) :

Bu indirimlerin tamamı, G.V.K. nun 41 inci maddesinde sayılan ödemelerin benzeri ve Eski K.V.K. nun, *‘Kabul Edilmeyen İndirimler’* başlıklı 15 inci maddesinin hemen hemen aynı olup, aşağıda kısaca açıklanmıştır :

5.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler (Md:11/1-a) :

Bilindiği üzere T.T.K. na göre, esas sermaye için faiz ödenemez (Md:470). Sadece ana sözleşmede yer almak şartı ile hazırlık dönemi için faiz ödenmesi mümkündür (Md:471).

Yeni Kanunda da, aynen Eski Kanunun 15/1 inci maddesinde olduğu gibi özsermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faizlerin kazançtan indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, T.T.K. nda ödenmesi kabul edilen ve edilmeyen yukarıdaki faizlerin tamamını kapsamaktadır.

5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen ve Hesaplanan Faizler Kur Farkları ve Benzerleri (Md:11/1-b) :

Bu yeni hüküm de, Eski K.V.K. nun 15/2 nci maddesinin benzeridir. Aradaki fark, özsermaye üzerinden ödenen faizler yanında, özsermaye üzerinden hesaplanan kur farkları ve benzeri giderlerin indirilemeyeceğinin de, metne eklenmiş olmasından ibarettir.

Örtülü sermayenin ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin ne olduğu, Kanunun 12 nci maddesinde Eski K.V.K. nun 16 ncı maddesine benzer şekilde, ancak daha objektif ve teferruatlı bir biçimde açıklanmıştır.

Yeni K.V.K. nun 12'nci maddesinde yer alan örtülü sermayeye ilişkin, başlıca esaslar 2006/69 sayılı Sirkülerimizde detaylı olarak açıklandığı için aşağıda özetle belirtilmiştir :

- Eski K.V.K. nun 16 ncı maddesinde yer alan, örtülü sermaye için istikrazların teşebbüste devamlı olarak kullanılması şartı kaldırılmıştır. Kullanılan istikrazlar, kullanıldıkları süreye ilişkin örtülü sermaye sayılmıştır (Md:12/1).
- Ortak ve ortakla ilişkili gerçek kişi ve kurum kavramı açıkça tanımlanarak örtülü sermayenin kimlerden kullanılabileceği vuzuha kavuşturulmuştur. Buna göre ortaklarda herhangi bir hisse şartı yoktur. Ancak ortakla ilişkili kişilerde, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oy veya kâr payı hakkına sahip olmaları şart koşulmuştur (Md:12/3-a).İMKB de işlem gören hisselerin edinilmesine ilişkin borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı şartı aranacaktır (Md:12/4).
- Ortaklar veya ortakla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının ve ilişkili kişilerin bankalardan finansman kuruluşlarından ve sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarda kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, Bankacılık Kanunu'na göre bankalar tarafından yapılan borçlanmalar, kendi kanunlarına göre faaliyet gösteren finansal kiralama, finansman ve factoring şirketleri ile ipotek finansman şirketlerinin, bu faaliyetleri ile ilgili olarak, ortak ve ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır(Md:12-6/a-ç).

Bu hükümler, Eski Kanunda yer almayan yeni esaslardır.

- Yeni Kanuna göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzerlerinin, ilgili hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış ve dar mükelleflerde ana merkeze aktarılmış kâr sayılarak tarhiyat konusu yapılması ve tarhiyatın kesinleşmiş olması şartı ile karşı tarafı teşkil eden mükellefler nezdinde kârın buna göre düzeltilmesi de yeni ve hakkaniyete uygun birer esas teşkil etmektedir (Md:12/7). Ancak bu değişiklik, örtülü sermaye konulu tarhiyatların, Hazine zararı bulunmadığı gerekçesi ile dava edilmesi imkanını büyük ölçüde azaltmıştır.

5.3. Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar (Md:11/1-c ve Md:13) :

Yeni K.V.K. nun 11/1-c maddesinde, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tesbitinde indirim konusu yapılmasının kabul edilmeyeceği açıklandıktan sonra, 13 üncü maddede bu tür kazanç dağıtımının ne olduğu ve şartları açıklanmıştır.

Bütün bu hükümler, Eski K.V.K. nun 17 nci maddesinde tarifi yapılan ve 15/3 üncü madde hükmü ile kurum kazancından indirilmesi önlenen örtülü kazanç müessesesinin benzeri olup, 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında 02.09.2006 tarih ve 2006/104 Sayılı Sirkülerimizde gerekli açıklamalar yapılmış ve örnekler verilmiş olduğu cihetle aşağıda sadece özet bilgi verilmesi ile yetinilecektir :

- Aynen Eski Kanundaki örtülü kazanç dağıtımı gibi, Yeni Kanundaki transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı da, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım-satımında bulunmaları suretiyle ve benzeri yollarla örtülü olarak kazanç dağıtımlarını önlemeyi amaçlamaktadır. Böyle olmakla beraber, eski Kanunda örnek olarak sayılan işlem nev'ileri alım-satım, imalât ve inşaat işlemleri ile hizmet ilişkilerinden ibaret iken, Yeni Kanunda kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin, her hal ve şartta mal veya hizmet alımı ya da satımı olarak değerlendirileceği vuzuha kavuşturulmuştur (Md:13/1).
- Eski Kanunda örtülü kazanç dağıtımının sadece şirket yani sermaye şirketi niteliğindeki kurumlarda söz konusu olacağı belirtilmişken, Yeni Kanunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin bütün kurumlara uygulanması öngörülmüştür. (Md:13/1)

- Eski Kanunun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, kendilerine örtülü kazanç dağıtılabilecek kimseler, yani örtülü kazancın muhatabı olarak, şirketin kendi ortakları yanında, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile şirketin idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından bağlı olduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilere yer verilmiş ve 4 üncü fıkrasında da ortakların eşleri, usul ve fûrûu, 3 üncü dereceye kadar (dâhil) kan ve sıhrî hısımları ile şirketin yönetim kurulu başkanı, üyesi, müdürü ve yüksek memurları bunlar arasında sayılmış bulunmaktaydı. Yeni Kanunda da bu hususlar aynen muhafaza edilmiş bulunmaktadır (Md:13/2).
- Yeni Kanunun önemli bir özelliği , 13/2 nci maddede, örtülü kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı keyfiyeti ve bilgi değişimi hususu nazara alınmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilân edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılmasıdır.
- Yeni Kanunun bir özelliği de daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecek, yani aktarılan kazanç, bir taraftan bunu örtülü olarak dağıtan kurum açısından tarhiyat konusu yapılırken, diğer taraftan doğrudan veya dolaylı olarak kazancı elde eden muhatap tarafından elde edilmiş kâr payı sayılmasıdır. Tam mükellef kurumlarda bunun anlamı, elde edilmiş sayılan kâr paylarının iştirak kazancı istisnasına tabi tutulacağıdır. Ancak bunun için örtülü kazanç dağıtan kurum adına salınan vergilerin kesinleşmiş olması şarttır (Md:13/6).

5.4. Yedek Akçeler (Md:11/ç) :

Eski K.V.K. nun 15/4 üncü maddesine paralel olarak Yeni Kanunun 11/1-ç maddesinde, her ne şekilde ve hangi isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmış ve yine eski Kanunda olduğu gibi parantez içinde, kurumların Kanun ve tüzüklerle ana sözleşmelerine istinaden safî kazançlarından ayırdıkları yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankalarca ayrılan genel karşılıklar da dâhil, kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir.

5.5. Kurumlar Vergisi, Her Türü Para Cezaları, Vergi Cezaları 6183 Sayılı Kanuna Dayalı Cezalar, Gecikme Zamları ve Tecil Faizleri ile V.U.K. na Dayalı Gecikme Faizleri (Md:11/d) :

Bu hüküm G.V.K. nun 41/5 maddesi ile Eski K.V.K. nun 15/6 ncı maddesinin benzeridir. Sadece Eski K.V.K. nun 15 inci maddesinin 10 uncu fıkrasında ayrıca yer alan “V.U.K. na göre ödenen gecikme faizleri” de aynı bende (11/d) alınmıştır.

5.6. Menkul Kıymetlerin İtibarî Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar İle Bunlara İlişkin Komisyonlar ve Benzeri Giderler (Md:11/1-c) :

Bu hüküm, Eski Kanunun 15/9 uncu maddesinde yer alan hükmün aynı olup, eskiden olduğu gibi, kanunlarla ve kanunların verdiği yetkiye istinaden tesbit edilen hâdler saklı tutulmuştur.

5.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Bazı Motorlu Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları (Md:11/1-f) :

Bu hüküm de G.V.K. nun 41/7 nci maddesi ile Eski K.V.K. nun 15/12 nci maddesinde yer alan hükümlerin benzeri olup, kiralama yolu ile edinilen veya işletmede kayıtlı olan, özel nitelikli birtakım motorlu deniz ve hava taşıtlarının gider ve amortismanlarının indirim konusu yapılmasını önlemek amacını gütmektedir.

5.8. Kurumların, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Maddî ve Manevî Zarar Tazminatları (Md:11/1-g) :

Bu hüküm, Eski K.V.K. nda yer almamakta, ancak G.V.K. nun 41/4 üncü maddesinde yer alan yetersiz hükme istinaden, kurumun kendisi, ortakları ve ilişkili kişiler işletme sahibi sayılarak kurumlara da uygulanmaya çalışılmaktaydı.

Yeni K.V.K. nun 11/g maddesine konulan, G.V.K. nun 41/4 üncü maddesine paralel bir hükümle, uygulamada karşılaşılan sorunların bertaraf edilmesi yoluna gidilmiştir. Maddede G.V.K. nun 41/4 üncü maddesi hükmünden farklı olarak, sözleşmelere ceza şartı olarak konulan tazminatların kapsam dışında olduğu vüzuha kavuşturulmuştur.

5.9. Basın veya Radyo ve Televizyon Yayınları Yoluyla Sebebiyet Verilen Maddî ve Manevî Zarar Tazminatları (Md:11/1-h) :

Bu hüküm, G.V.K. nun 41/9 uncu ve Eski K.V.K. nun 15/14 üncü maddesinde yer alan hükümlerin benzeri olup, Yeni Kanunun 11/1-h maddesine alınmış bulunmaktadır.

Kanunun 11/1-g maddesi aynı tazminatları zaten kapsadığı cihetle bu hüküm mükerrer ve fuzulîdir. Buna rağmen özel bir önem taşıdığını vurgulamak amacı ile tekrarında fayda görülmüştür.

5.10. Her Türlü Alkol, Tütün ve Bunların Mamûllerine Ait İlân ve Reklâm Giderlerinin %50 si (Md:11/1-ı) :

G.V.K. nun 41/6 ncı maddesi ile Eski K.V.K. nun 15/11 inci maddesinde de yer alan bu hüküm, Yeni K.V.K. alınmış olmakla beraber, Bakanlar Kurulunca kendisine tanınan yetki kullanılarak, 90/1081 Sayılı Kararla %50 lik oran %0 a indirildiği cihetle, bu hükmün halen pratik bir değeri yoktur. Böyle olmasına rağmen 5520 Sayılı Kanunun mer'iyetinden sonra çıkarılmış yeni bir kararname olmadıkça %50 oranındaki kısıtlamanın uygulanması gerekeceği ileri sürülebilir. 5520 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca oranı sıfıra indiren kararname geçerliliğini korumaktadır.

6. ZARAR MAHSUBU (Md:9) :

Bilindiği üzere 5422 Sayılı Eski K.V.K. nda zarar mahsubu ile ilgili esaslara "*Zarar Mahsubu ve İndirimler*" başlıklı mükerrer 14 üncü maddenin 1/a bendinde yer verilmiş bulunmaktadır.

Yeni Kanunda zarar mahsubu ile ilgili esaslara, "*Zarar Mahsubu*" başlığını taşıyan 9 uncu maddede ayrı bir şekilde yer verilmiş bulunmaktadır.

Kanunda, yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar birbirinden ayrılarak, Eski Kanunun Mükerrer 14/1 inci maddesindeki benzer esaslara bağlanmıştır. Konu 2006/70 sayılı Sirkülerimizde detaylı olarak açıklandığı için aşağıda özet bilgi verilmesi ile yetinilmiştir.

6.1.Yurtiçi Faaliyet Zararları (Md:9/1-a) :

Bu zararların, beş yıldan fazla nakledilmemek üzere ve K.V. beyannamelerinde her yıla ilişkin tutarların K.V. beyannamesinde ayrı ayrı gösterilmiş olması şartı ile, indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Eski hükümle arada mevcut fark "*geçmiş yıl malî bilânçolarına göre meydana gelen zararlar*" ibaresinin, "*geçmiş yıl beyannamelerinde yer alan zararlar*" şeklinde değiştirilmiş olmasıdır.

Uygulama sırasında eskiden olduğu gibi zararın, mahsup imkânının doğduğu ilk hesap döneminde mahsup edilmesi gerekmekte, aksi takdirde o miktar zarar mahsup hakkı kaybedilmektedir.

Ayrıca yine eskiden olduğu gibi, zararın ticarî bilânçoya göre iç kaynaklarla veya ortaklarca kapatılması halinde de beş yıllık zarar mahsup hakkı kaybedilmeyip devam edecektir.

6.2. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubu (Md:9/1-a) :

Maddede yer alan hükme göre :

- 20/1 madde hükmü dahilinde gerçekleşen devirlerde, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,
- 20/2 madde kapsamında gerçekleştirilen tam bölünmelerde devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla özsermayesi tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesi mümkündür.

Ancak bu zararların mahsubu için, son beş yıla ait K.V. beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve devir alınan kurumun faaliyetine, devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süre ile devam etmesi şarttır. (Gerekçeye göre, daha sonra faaliyetin sınırlandırılması veya arızî hale getirilmesi, bu şartın ihlâli sayılacaktır.)

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı hûsule gelmiş sayılacaktır.

Görüldüğü üzere yeni hükümler, esas itibariyle eskisinden pek farklı değildir.

6.3. Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar (Md:9/b) :

Yeni Kanunda yer alan bu konu ile ilgili esaslar, eskisinin aynı olup, Türkiye’de vergiden istisna edilen kazançlar dışında kalmak ve beş yıldan fazla nakledilmek kaydı ile, yurt dışı faaliyet zararlarının, yurt içi kazançlardan mahsubu mümkündür. Mahsup için şu şartların yerine getirilmesi gerekmektedir :

- Beyan edilen vergi matrahlarının, zarar dâhil faaliyet ülkesi mevzuatına göre yetkili kuruluşlarca rapora bağlanması ve bunların asılları ile tercüme edilmiş örneklerinin ilgili vergi dairesine ibraz olunması gerekir ;
- Bu raporun ekinde o ülke yetkili malî makamlarınca onaylı vergi beyanları ile bilânço ve gelir tablolarının yer alması icabeder ;
- O ülkede yetkili denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınacak birer örneğinin, mahallî Türk Elçilik ve Konsoloslukları veya bunlar yoksa aynı orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin mahiyetteki Temsilciliklerine onaylatılarak, aslı ve tercüme edilmiş örneğinin, ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi zorunluluğu vardır.

6.4. Bakanlığa Tanınan Yetki (Md:9/2)

9 uncu maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanı yetkili bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, tam mükellef kurumların, kurum kazancından indirebilecekleri ve indiremeyecekleri giderler ve kabul edilen ve edilmeyen indirimler ile zarar mahsupları konusunda, daha önce yürürlükte olan hükümlerle yeni hükümler arasında, çok önemli bir fark mevcut değildir.

Saygılarımızla.