

Sirküler Tarihi : 22.06.2006
Sirküler No : 2006/066

5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

Bilindiği gibi, 1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birini 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu oluşturmuştur. Bu Kanun 11 yıllık ilk uygulama döneminin ardından özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik eksiklikler nedeniyle 1960 yılında önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da farklı tarihlerde yapılan değişikliklerle güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara cevap vermeye çalışmıştır.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bütünüyle yürürlükten kaldırılmıştır. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21.6.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, Kanun metni 2006/116 sayılı Duyurumuz ekinde, madde başlarına yürürlük tarihleri ilave edilmek suretiyle bilgilerinize sunulmuştur.

Esas itibariyle eski Kurumlar Vergisi Kanununun temel esaslarını benimseyen yeni Kanun,

- Sistemdeki bazı eksiklikleri gidermek,
- Dilde sadeleştirme yapmak,
- İhtilaflı konulara açıklık getirerek ihtilafları sona erdirmek,
- Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu arasındaki referansları azaltmak,
- Kurumlarla ilgili vergisel düzenlemeleri (vergi kesintisi vs.) Kurumlar Vergisi Kanunu’nda toplamak,
- Örtülü sermaye ve örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması) konularında uluslararası standartlara uygun objektif kriterler getirmek ve bu müesseselere işlerlik kazandırmak,
- Sistemde var olan yurt dışı iştirak kazançları istisnası ile uluslararası yatırım şirketi modelinin aksayan yönlerini iyileştirmek,
- Vergi cennetlerine yapılan ödemelere % 30 oranında özel ve yüksek oranlı bir vergi stopajı getirmek,
- İstisna ve muafiyetleri daraltmak, vergi güvenlik müesseselerini geliştirmek ve,
- Hepsinden önemlisi de kurumlar vergisi oranını % 30’dan, rekabetçi bir oran olan % 20’ye düşürerek, vergi sistemimizi içinde yaşanabilir bir hale getirmek amacıyla çıkarılmıştır.

5520 sayılı Kanun ile mükellef odaklı bir yaklaşım benimsenerek, tam ve dar mükellefiyet esaslarına ilişkin hükümler kendi içinde bir bütünlük sağlayacak şekilde ayrı bölümlerde düzenlenmiştir. Böylece dar mükellefiyet esasları sistematik bir biçimde tedvin edilmiştir.

Aşağıda yeni Kanunla değiştirilen hükümler ile yeni eklenen hükümlerden önemli olanları özet olarak açıklanmaya çalışılacaktır. Bilahare yeni Kanunun öngördüğü bazı değişiklik ve düzenlemeler hakkında, Maliye Bakanlığının yapacağı düzenlemeler ve açıklamalar da göz önünde bulundurularak yeni Sirkülerler ve Duyurular yayımlanacaktır.

1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI % 30’DAN % 20’YE DÜŞÜRÜLMÜŞTÜR :

5520 sayılı Kanunun 32’nci maddesinin 1’inci fıkrasında kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. Bu fıkra 1.1.2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda 2006 yılına ilişkin olarak % 20 oranı geçerli olacaktır.

Kanunun geçici 1'inci maddesinin 6'ncı fıkrası ile özel hesap dönemlerine ilişkin olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre özel hesap dönemi bulunan kurumların 2006 yılı 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 uygulanacaktır. Hesaplama oran kesirleri dikkate alınmayacaktır. Örneğin 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemine sahip kurumlar, 1.7.2005-30.6.2006 dönemi için kurumlar vergisi oranı olarak,

$$\frac{(6 \times \% 30) + (6 \times \% 20)}{12} = \% 25 \text{ oranını kullanacaklardır.}$$

Bu şekilde hesaplanan oranlar aşağıda açıklanacağı üzere geçici vergi oranı olarak da kullanılacaktır.

2. YENİ GEÇİCİ VERGİ ORANI VE BİRİNCİ GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNE İLİŞKİN DÜZELTME :

Kanunun 32'nci maddesinin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe giren 2'nci fıkrası, kurumların, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre cari dönemin kurumlar vergisi oranında (% 20) geçici vergi ödeyeceklerini hükme bağlamaktadır. Bu hüküm gereğince birinci geçici vergi dönemi (1.1.2006 – 31.3.2006) için de % 20 oranının geçerli olması gerekir. 5520 sayılı Kanunun yayımlanması geciktiği için birinci geçici vergi döneminde, geçici vergi oranı % 30 olarak uygulanmıştır.

5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesi 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.6.2006'da yürürlüğe girdiği için birinci döneme ilişkin olarak % 30 oranına göre ödenen geçici verginin % 20 oranın göre hesaplanan tutarı aşan kısmının iadesi talep edilebilecek iken, 5520 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesinin 11'inci fıkrası ile özel bir düzenleme yapılarak, 1.1.2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde % 30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için % 20 oranına göre hesaplanan tutarı aşan kısmının, müteakip dönemlere ilişkin geçici vergiden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır. Böylelikle nakit iadenin önü kapatılmıştır. Geçici vergi kümülatif esasta uygulanmakta olup, önceki dönemde hesaplanan geçici vergi mahsup edildikten sonra kalan tutar tahakkuka bağlandığından bu mahsubun beyanname üzerinde yapılacağı anlaşılmaktadır.

Bakanlar Kurulu, geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkilidir.

3. DAR MÜKELLEFİYETTE ÜCRET GELİRLERİ KAZANCIN UNSURU OLMaktan ÇIKARILMIŞTIR :

Bilindiği gibi eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "Türkiye'de elde edilen ücretler", dar mükellefiyette kurum kazancının unsurları arasında sayılmaktaydı. Yeni Kanunda buna yer verilmemiştir. Gerekçede bu husus şu şekilde açıklanmıştır :

"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. KOOPERATİFLERLE İLGİLİ DÜZENLEME :

5520 sayılı Kanunun 4/1-k maddesi kooperatiflerle ilgili muafiyet uygulamasını düzenlemektedir. Yapılan değişiklikle, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri muafiyet kapsamından çıkarılmış, konut yapı kooperatiflerinde de muafiyet için aranan şartlar artırılarak muafiyet uygulaması sınırlandırılmıştır. Günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak gerçekte yap-

satçılık yaparak (yani ticari faaliyette bulunarak) haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan haksız oluşumların vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Eskiden aranan şartlara ilaveten, muafiyet için,

- Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması,

şartları da aranacaktır.

Maddede parantez içine eklenen bir hükümle de, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı hükme bağlanarak bu konuda yaşanan ihtilaflara son verilmiştir.

Kanunun geçici 1'inci maddesinin 8'inci fıkrasına göre, 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 sayılacaktır.

5. TAM MÜKELLEFİYETTE İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI :

Kanunun 5/1'inci maddesi tam mükellef kurumlarda iştirak kazancı istisnasını düzenlemektedir. Bu maddede yapılan değişiklikte, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da iştirak kazancı istisnası kapsamına alınmıştır. Bize göre bu hüküm yeni bir düzenleme olmayıp açıklayıcı mahiyet taşımaktadır. Daha önce muktezalarla yönlendirilen uygulama, kanuna ilave edilmiştir.

6. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI :

Bilindiği gibi eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine 1.1.2005 tarihinden itibaren eklenen bent hükmü ile yurt dışında elde edilen iştirak kazançları belli koşullarla kurumlar vergisinden istisna edilmişti. Bu maddede istisna için aranan şartların ağırlığı nedeniyle söz konusu istisna uygulamasına işlerlik kazandırılmamıştı. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b maddesi ile konu yeniden düzenlenerek uygulama koşulları kolaylaştırılmıştır.

Buna göre, kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları,

- Yurt dışındaki iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olunması,
- Bu iştirakin, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, en az bir yıl süre ile ve kesintisiz olarak elde tutulmuş olması,
- Söz konusu iştirak kazancının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 (İştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması halinde en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi) oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

koşullarının sağlanması halinde kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Vergi yükünün hesabında, kar dağıtımına kaynak teşkil eden kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dikkate alınacaktır. Burada bahsedilen vergi yükü efektif vergi yükü olup, ilgili ülkede 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 düşüldükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Gerekçede vergi yükünün hesabına ilişkin açıklama aşağıdaki gibidir :

“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 düştükten 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."

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 koşulu ile, söz konusu şirketlere iştiraktan elde edilen kâr payları için yukarıda belirtilen şartlar aranmayacaktır. Böylece yukarıda belirtilen faaliyetlerin şube veya işyeri çerçevesinde yapılması hali ile şirket şeklinde yapılması arasındaki fark kaldırılmaktadır.

7. YURT DIŞI ŞUBE KAZANÇLARINA İSTİSNA UYGULAMASI :

Yurt dışı şube kazançlarına ilişkin istisna koşulları da Kanunun 5/1-g maddesi ile yurt dışı iştirak kazançlarına paralel olarak değiştirilmiştir. Buna göre kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığı ile elde ettikleri kazançlar,

- Doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi koşuluyla kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

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 (% 20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması koşulu aranacaktır. Vergi yükünün hesabında yurt dışı iştirak kazançları istisnasındaki hükümler geçerli olacaktır.

8. AKTİF TOPLAMININ % 75 VEYA DAHA FAZLASI YURT DIŞI İŞTİRAKTEN OLUŞAN ŞİRKETLERDE İSTİSNA UYGULAMASI :

Nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75 veya daha fazlası yurt dışı iştiraktan oluşan tam mükellef kurumların bu iştiraklerinden elde edildiği kâr payları yukarıda belirtilen koşullar yerine getirildiği takdirde kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Kanun'un 5/1-c maddesi, söz konusu kurumların (uygulamada bu kurumlar uluslararası yatırım şirketleri olarak adlandırılmaktadır) yurtdışı iştiraklerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara kurumlar vergisi istisnası öngörmektedir. Maddeye göre, söz konusu yurtdışı iştirak hissesi elden çıkarma kazançlarına istisna uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir :

- Tam mükellef kurumun, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasını, aralıksız olarak en az 1 yıl süreyle, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirketlerin iştirak hisseleri oluşturmalıdır.
- Bu şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak edilmiş olmalıdır.
- Söz konusu iştirak hisseleri en az 2 tam yıl (730 gün) süreyle kurum aktifinde kayıtlı olmalıdır.

Aktif toplamının % 75 veya daha fazlasını yurt dışı iştiraklerin oluşturması şartı, kazancın elde edildiği tarihten önceki 1 yıl süreyle sağlanmış olmalıdır. Bu, statüyü belirleyen bir kriterdir. Bu şartı sağlayan kurumların 2 yıldan uzun bir süre elde bulundurdıkları yurt dışı iştiraklerinin satış kazancına istisna uygulanacaktır.

Kanun'un 30/4 üncü maddesi gereğince, yukarıdaki koşulları sağlayan kurumların kurumlar vergisinden istisna edilecek iştirak kazançları ve elden çıkarma kazançlarını, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurum ortaklarına dağıtmaları halinde, kâr dağıtım stopajı oranı, geçerli olan oranın yarısı (bugün itibarıyla %5) olarak uygulanacaktır.

9. GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI :

Bilindiği gibi eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12 nci maddesi, belli koşullarla kurumların gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançları için kurumlar vergisi istisnası öngörmekteydi. Buna göre, kurumların 2 tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı olan gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç, sermayeye eklenmesi koşuluyla kurumlar vergisinden müstesna bulunmaktaydı. Satışın nakit karşılığı yapılması gerekmekte ve vadeli satışta, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazançlara istisna uygulanmakta idi. Bu düzenlemede tahsilat şartı açık bir şekilde ifade edilmemesine karşın, gerekçede tahsilat şartı detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

5520 sayılı Kanun'un 5/1-e maddesi, taşınmazlar (gayrimenkuller) ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasını düzenlemektedir. Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin 2 tam yıl (730 gün) süreyle aktifte yer almış olması koşulu aynen devam ettirilmekle birlikte sermayeye ekleme gibi bazı koşullarda değişiklikler yapılmıştır. Yeni uygulamayı aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür :

- İstisnanın kapsamına, en az iki tam yıl süreyle aktifte yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri girmektedir. Kurucu ve intifa senetlerinin satışından doğan kazançlar da istisnadan yararlandırılacaktır. Ayrıca kaldırılan rüçhan hakkı kuponu satış kazancı istisnası bu madde kapsamına alınarak, 2 tam yıl süreyle aktifte yer almak koşuluyla istisnaya konu edilecektir.
- Satış kazancının sermayeye eklenmesi koşulu kaldırılmıştır. Satıştan doğan kazancın, satışın yapıldığı yılı izleyen 5 inci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması koşulu ile istisna uygulanacaktır. Satış kazancının tamamı değil istisnadan yararlanan kısmının özel bir fon hesabında izlenmesi gerekmektedir. Bu süre içinde fon hesabında izlenen kazancın sermayeye eklenmesi mümkündür. Ancak başka bir hesaba nakli veya dağıtımı halinde, istisna uygulaması nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Başka bir deyişle, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edilecektir.
- İstisna uygulamasına konu edilmeyen kazanç dönem geliri olarak dikkate alınacaktır. Yani gelir tablosuna intikal ettirilecektir.
- Eski uygulamanın aksine satış kazancının tamamına istisna uygulanmayacak, kazancın %75'lik kısmı istisnaya konu edilecektir. Başka bir ifade ile kazancın %25'i kurumlar vergisine tabi tutulmak üzere dönem kazancının bir unsuru olarak dikkate alınacaktır. Kurumun ilgili dönemde zarar, indirim veya başka bir istisna uygulamasının olmaması durumunda dönem kazancının içinde %20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İstisna uygulanmayan %25'lik kısmın dağıtılması mümkündür.
- Tahsilat şartı maddede açık bir şekilde hükme bağlanmıştır. Buna göre, satışın yapıldığı yılda tahakkuk esasına göre hesaplanan kazanç, satış bedelinin, izleyen ikinci yıl sonuna kadar tahsil edilmesi şartı ile istisna olarak matrahtan düşülecektir. Başka bir deyişle istisna, satışın yapıldığı dönem itibarıyla uygulanacak, satışın yapıldığı yılı izleyen 2 nci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Maddede, istisna uygulanabilecek, dolayısıyla özel bir fon hesabında izlenmesi gereken kazanç, satış kazancının % 75'i olarak tanımlanmış olmasına rağmen, istisna uygulaması için satış bedelinin tamamının tahsil edilmesi şarttır.
- Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski (orijinal) hisse senetlerinin elde edilme tarihine itibar edilecektir.
- 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 alınacaktır. Devralan kurumda 2 yıllık sürenin geçirilmiş olması şart değildir.

- Eskiden olduğu gibi menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında kalacaktır. Yeni düzenlemede taşınmaz kiralama ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından doğan kazançlar istisna uygulanmayacağı belirtilerek, eskisinden farklı bir düzenlemeye yer verilmiş, bu bakımdan istisna uygulaması daraltılmıştır. Bizim anlayışımıza göre, kiralama amacıyla sahip olunan taşınmazlar duran varlık mahiyetinde olup, bu istisnadan yararlanılmamasının haklı ve mantıklı bir gerekçesi yoktur.
- Bankalara borçları nedeniyle kanunî 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, 2 yıllık süre şartı, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşılması ve 5 yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması koşulları aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Eski düzenlemede bu mahiyetteki kazançlar normal gayrimenkul ve iştirak hisse satış kazançları istisnası içinde düzenlendiği için 2 yıllık süre şartı dışındaki diğer şartlar bunlar için de aranmaktaydı. Yeni Kanunda bu istisna ayrı bir fıkra (5/1-f) düzenlenmek suretiyle söz konusu şartlardan muaf tutulmuştur.
- Maddenin gerekçesinde, istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğu belirtilerek, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin kapsam dışında kalacağı, bu nedenle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz veya iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmayacağı belirtilmiştir. Madde metninde böyle bir şart öngörülmediği için geçmişte ihtilaflara yol açan ve idare aleyhine sonuçlanan bu tarz yorum ve uygulamaları doğru bulmuyoruz. Maddede aranan şartların sağlandığı satışlar, grup şirketleri arasında da gerçekleşse, istisnadan yararlanabileceği kanaatindeyiz.
- Yine gerekçede, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi halinde de istisna uygulaması ile sağlanan amaçla uygun olmayan bir sonuç doğacağı, dolayısıyla bağlı değerin bağlı değere dönüşmesi halinde istisna uygulanamayacağı belirtilmektedir. Geçmişte bu anlayışla da tarhiyatlar yapılmış ancak oluşan ihtilaflar idare aleyhine sonuçlanmıştı. Çözümüne bağlanmış bu ve önceki şıkta belirtilen konuları yeniden gündeme getirmek suretiyle, yeni ihtilaflar doğmasına neden olmanın, mükellef ile idare arasındaki ihtilafları azaltmayı amaçlayan bu Kanunun amacına uygun düşmediği kanaatindeyiz.

Örnek : Aktifinde iki yıldan uzun bir süredir yer alan ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değeri 100.000 YTL. olan bir iştirak hissesini 200.000 YTL.'ye satan bir kurumun, diğer şartları da sağladığını ve istisnadan yararlandığını varsayarsak, eski ve yeni düzenlemeye göre istisna uygulaması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Eski Uygulama	Yeni Uygulama
<ul style="list-style-type: none"> • Satıştan doğan 100.000 YTL. kazanç sermayeye eklenmelidir. • Bu kazanç 5 yıl süre ile işletmeden çekilemez. 5 yıldan sonra kazancın (sermaye azaltımı, tasfiye vb. yollarla) dağıtımı mümkündür. • Kazancın tamamına istisna uygulanır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kazancın % 75'ini oluşturan 75.000 YTL.'ye istisna uygulanır. • İstisna uygulanan tutar 5 yıl süre ile özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenebilir. Ancak, başka bir hesaba nakledilemez veya dağıtılamaz. 5 yıldan sonra kazancın dağıtımı mümkündür. • Kazancın % 25'ini oluşturan 25.000 YTL. lik kısım vergiye tabidir. Üzerinden 5.000 YTL. kurumlar vergisi ödenir. 25.000 YTL.'nin vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan kısmının dağıtılması mümkündür.

Yeni istisna uygulaması Kanunun yayım tarihi olan 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle yeni hükümler bu tarihten itibaren yapılacak satışlar için geçerli olacaktır. Kanunun yayımı tarihinden önce yapılmış satışlar hakkında ise eski hükümler uygulanacaktır. Bizim anlayışımıza göre, eski hükümlerin uygulanması için satışın 21.6.2006 tarihinden önce yapılmış olması yeterlidir. Tahsilatın ve sermayeye ilave işleminin bu tarihten sonra gerçekleştirilecek olması, 21.6.2006 tarihinden önce yapılmış satışlara yeni hükümlerin uygulanmasını gerektirmez. Satıştan kasıt, gayrimenkulde alıcı adına gayrimenkulün tapuya tescili, iştirak hissesinde ise geçerli mevzuata göre hisse devrinin yapılmış olmasıdır.

10. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM :

Kanunun 7'nci maddesi ile mevzuatımıza "*kontrol edilen yabancı kurum kazancı*" adı ile yeni bir müessese kazandırılmaktadır. Bilindiği gibi bazı ülkeler diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer verebilmektedirler. 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 dağıtımını yapmasına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelere, genellikle kâr dağıtımını 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 dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Maddeye göre, kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kazançtan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma iştirak hissesi oranında isabet eden kısmın kurumun vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların bir arada gerçekleşmesi gerekir :

- Madde kapsamında yurt dışı iştirakler, tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarca doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ediliyor olmalıdır. Kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınacaktır.
- İştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasını, 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 gelirler oluşturmamalıdır.
- Yurt dışındaki iştiraklerin kurum kazançları % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşımalıdır. Burada nominal vergi oranından değil efektif vergi yükünden bahsedilmektedir. Vergi yükü aynen yurt dışı iştirak kazançlarında hesaplandığı şekilde hesaplanacaktır.
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmelidir. Bu hasılat tutarının altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsada dahi kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.

Bu madde gereğince Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulan kazanç üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Kanunun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin 33'üncü maddesi kapsamında Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Bu madde kapsamında vergilendirilen kazancın daha sonra dağıtılması halinde sadece daha önce Türkiye’de vergilendirilmemiş kısmı vergiye tabi tutulacaktır. Daha önce Türkiye’de vergiye tabi tutulan kısmı ise mükerrer vergilemeye sebebiyet vermemek için vergilendirilmeyecektir.

Bu konuya ilişkin olarak madde gerekçesinde yer alan örnek aşağıda aynen bilgilerinize sunulmuştur :

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

- Ticari 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.”

Kontrol edilen yabancı kurum ile ilgili düzenlemeler, 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu kapsamdaki şirketlerin 1.1.2006 tarihinden önce elde edilmiş olup da henüz dağıtılmamış olan kazançları hakkında uygulanmayacaktır.

11. İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN GİDER VEYA ZARARLAR :

Eski Kanunun 8’inci maddesinin son fıkrasında “Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez.” hükmü yer almaktaydı. 5520 sayılı Kanunun 5’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında bu ifade geliştirilerek daha açık bir hale getirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre, iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazançlarından indirilmesi kabul edilmeyecektir.

Yeni düzenlemede iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirilebileceğinin açıkça belirtilmiş olması, eski düzenlemeye göre bunların vergi matrahından indirilemeyeceği anlamına gelmez. Çok sayıda yargı kararı ve mukteza ile tartışmaya yer bırakmayacak ölçüde açık olan bu konunun gerekçede yer alan bazı ifadeler nedeniyle tereddüt konusu eklenmiş Plan ve Bütçe Komisyonu’nda konuya açıklık sağlamak amacıyla söz konusu ifadeler eklenmiş bulunmaktadır. Bu nedenledir ki gerek yeni düzenlemeye istinaden gerekse de eski düzenlemeye göre iştirak hissesi edinimi ile ilgili finansman giderlerinin doğrudan gider yazılmak suretiyle vergi matrahından indirilmesi mümkün ve gereklidir. Bu husus VUK’nun 279’uncu maddesinin amir hükmüdür. Sözü edilen maddede hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirileceği öngörülmektedir. Bunun anlamı, hisse senedi alımı nedeniyle doğan finansman giderlerinin alış bedeline eklenmeyerek doğrudan gider yazılması gerektiğidir.

Yapılan düzenleme gereğince istisna edilen bir kazançla ilgili olarak katlanılan giderler sadece istisna kazancın tespitinde dikkate alınacak, vergiye tabi diğer gelirlerden indirilemeyecektir. Örneğin istisna kapsamındaki bir gayrimenkul satışı nedeniyle ödenen tapu harcının, ya istisna kazançtan indirilmesi ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir. Aynı madde gereğince bütünüyle istisna kapsamında olan faaliyetten doğan zararlar da vergiye tabi kurum kazancından indirilemeyecek, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Örneğin istisna kapsamındaki teknopark veya serbest bölge faaliyetinden zarar doğması halinde bu zararlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak suretiyle vergi matrahına eklenecektir.

12. ZARAR MAHSUBU :

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14'üncü maddesinde düzenlenmiş olan zarar mahsubu, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 9'uncu maddede düzenlenmiştir. Zarar mahsup hakkına ilişkin 5 yıllık sürede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Eski düzenleme de "*geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar*" ibaresi "*geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar*" olarak değiştirilerek konuya açıklık getirilmiş ve uygulamada kabul gören, yasaya ve mantığa uygun olan anlayış kanuna monte edilmiştir.

Ayrıca devir veya tam bölünme suretiyle devralınan kurum zararlarının indirimi yeni esaslara bağlanmıştır. Eski düzenlemede "*aynı sektörde faaliyet gösterme*" şartıyla devir tarihi itibarıyla mevcut aktif toplamını aşmayan zararların mahsubu mümkündür. Bu defa devir tarihi itibarıyla mevcut öz sermaye tutarını geçmeyen zararların mahsubu mümkün olacaktır. Aynı şekilde tam bölünmede bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirimi mümkün olacaktır. Devralınan kurum zararlarının indirilmesi için, devralınan kurumun faaliyetine en az 5 yıl süre ile devam edilmesi şarttır. Bu şart aynı sektörde faaliyette bulunma şartından daha dar kapsamlı bir şart olup, faaliyetin devir tarihinden sonra herhangi bir şekilde sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin daha sonra arızî hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsup olanağından yararlanılamayacak, mahsup nedeniyle zamanında ödenmemiş vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Yeni düzenleme devralınan zararlı kurumların ekonomiye kazandırılmasını teşvik etme amacını gütmektedir.

Zarar mahsup hakkının öz sermaye ile sınırlandırılması aktif toplamı ile sınırlı eski uygulamaya nazaran mahsup imkanını sınırlandırmaktadır. Zira genellikle zarar mahsup hakkı bulunan kurumların özsermayeleri düşüktür veya bu kurumlar sermayelerini kaybetme tehlikesi ile karşı karşıyadırlar. Özetle ifade etmek gerekirse, devralan kurum zararının mahsubu uygulaması eskisine oranla önemli ölçüde sınırlandırılmış, bu konunun vergi planlama aracı olarak kullanılması engellenmek istenmiştir.

Yeni Kanunda, zarar mahsubu ile diğer indirimler farklı maddelerde düzenlenmiş, diğer indirimlerin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve maddede gösterilen sıra dahilinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

13. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASI :

Kanunun 12'nci maddesi ile örtülü sermaye müessesesi uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde yeniden düzenlenmiş ve uygulamaya ilişkin kriterler maddede net bir şekilde tanımlanmıştır.

Eski Kanunun 16'ncı maddesine göre, kurumların aralarında vasıtalı bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse, mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılmaktaydı.

Devamlılık, oran ve emsal kurum konularında maddede net bir tanımlama bulunmaması sebebiyle örtülü sermaye konusu, idare ile mükellefleri en çok karşı karşıya getiren konuların başında bulunmaktaydı.

5520 sayılı Kanun'da ihtilafları en aza indirme anlayışı çerçevesinde konu çok net kriterlere bağlanmış olup, devamlılık kriteri de kaldırılmıştır. Buna göre kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

Bu 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 alınacaktır. İlişkili şirketler dışındaki kişi ve kurumlara da finansman temin eden banka veya benzeri kurumlardan sağlanan borçlanmalar için % 50 oranı dikkate alınacak, münhasıran ilişkili şirketlere hizmet veren finansman kurumlarından sağlanan borçların ise tamamı mukayesede dikkate alınacaktır.

Görüldüğü gibi, borç/özsermaye oranı 3/1 olarak belirlenirken, ortakla ilişkili kişi ve özsermaye kavramları da açıkça tanımlanmış, ayrıca örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar sayılmıştır.

Buna göre, bu madde uygulamasında 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 eder.

Eski düzenlemenin aksine kurumların sadece ortaklarından veya ortakları ile ilişkili kişilerden yaptıkları borçlanmaların örtülü sermaye kapsamına girebileceği hükme bağlanmaktadır. Bu nedenle kurumların iştiraklerinden sağladıkları borçlar prensip itibarıyla örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

Madde uygulamasında özsermaye olarak, hesap dönemi başındaki özsermaye esas alınacaktır.

İMKB'de işlem gören hisselerin edinilmesinde, bu hisseler nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranacaktır. Buna göre hisseleri İMKB'de işlem gören şirketlerin % 10'un üzerinde ortaklık payı bulunan ortaklarından veya ortakları ile ilişkili kişilerden yapacakları borçlanmalar örtülü sermaye kapsamındadır.

Maddede örtülü sermaye için devamlılık koşulu kaldırıldığı ve borcun kaynağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmadığı için, ortak veya ortakla ilişkili kişiden yapılan mal veya hizmet alımları nedeniyle doğan borçların da örtülü sermaye kapsamında değerlendirileceği anlaşılmaktadır.

Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye sayılmayan borçlanmalar aşağıdaki gibidir :

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- 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.

Kanunun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendi uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde vergi matrahından indirim konusu yapılamayacaktır. Başka bir deyişle kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Böylece çok uzun bir süreden beri tartışma konusu olan kur farklarının örtülü sermaye faizi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusuna bir nokta konulmuştur. Örtülü sermaye ile ilgili yeni hükümler 1.1.2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak üzere 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, bu tarihten itibaren örtülü sermaye dolayısıyla ortaya çıkan kur farkları da vergi matrahından indirilemeyecektir. Önceki dönemler için ise bu değişiklik önemlidir ve bize göre 1.1.2006 tarihinden önceki dönemler bakımından da tartışmayı bir anlamda sona erdirmiştir. Çünkü örtülü sermayeye ilişkin kur farklarının matrahtan indirilemeyeceği 1.1.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren yeni bir hükümdür. Önceki dönemler için uygulanamaz.

Kanunun 12'inci maddesinin 7'inci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin, gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında, gerek borç alan ve gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin sonu itibarıyla dağıtılmış kâr payı, dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hükme bağlanarak düzeltme öngörülmüş ve böylece mükerrer vergileme yapılması önlenmek istenmiştir. (Dikkat edileceği üzere kur farkları için düzeltme öngörülmemiştir) Buna göre dağıtılmış sayılan kar payı, net kâr payı kabul edilmek suretiyle brütleştirilecek ve brüt tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre kâr dağıtım stopajı yapılacaktır.

Gerçek kişi ortaklarla dar mükellef gerçek kişi ve dar mükellef kurumlara dağıtılmış veya aktarılmış sayılan tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılacak, tam mükellef kurum ortaklara dağıtılmış sayılan kazançlar üzerinden ise vergi kesintisi yapılmayacaktır. Çünkü genel hükümlere göre tam mükellef kurumlara yapılan dağıtımlar vergi kesintisine tabi değildir. Bu suretle kâr payı elde eden kurumlar bu kâr paylarını da ihtiva eden kazançlarını, stopaj yapılmasını gerektiren ortaklara dağıttıkları aşamada stopaj yapılacaktır. Tam mükellef kurumlara dağıtılmış sayılan ve daha önce faiz geliri olarak dönem kazancına dahil edilmiş tutarlar bu kurumlar nezdinde iştirak kazancı olarak değerlendirilecek ve kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Yani vergilendirme yapılmışsa gerekli düzeltme yapılacaktır.

Maddede kur farklarına ilişkin düzeltme öngörülmediğinden, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak, ancak dağıtılmış kâr payı veya ana merkeze aktarılmış tutar olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde düzeltme yapılacaktır.

Yukarıda belirtilen düzeltme sadece taraf olan mükellef nezdinde yapılacak bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılmayacaktır. Düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Örtülü sermayeye ilişkin hükümler, 1.1.2006 tarihinden önce alınmış borçlara da uygulanmak üzere 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

14. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI :

Kanunun 13'üncü maddesinde örtülü kazanç dağıtımı "*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" adı altında, uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Bu hüküm 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girecek olduğundan, ileride konuya ilişkin olarak yayımlanacak ayrı bir Sirküler ile detaylı açıklama yapılacaktır.

Esas itibarıyla eski örtülü kazanç uygulamasının devam ettirildiğini, ancak fiyat ya da bedel tespit yöntemlerinin OECD normlarına uygun bir şekilde kanunda tanımlandığını söyleyebiliriz. Böylece örtülü kazanç uygulaması da açık ve net kriterlere bağlanmış olup, etkinliğinin artacağı anlaşılmaktadır.

15. BEYANNAME VERME VE ÖDEME SÜRELERİ DEĞİŞTİRİLMİŞTİR :**15.1.Genel Hükümler :**

Kanunun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Eski düzenlemeye göre beyannamenin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın onbeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmekteydi.

Kanunun 21'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumların Nisan ayının 1'inci gününden 25'nci günü akşamına kadar verecekleri beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilecek vergilerin Nisan ayı sonuna kadar ödenmesi gerekir. Eski düzenleme uyarınca da kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmekteydi.

15.2.Tasfiye ve Birleşme Halinde :

Kanunun 21'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin, infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödeneceği, tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekeceği hükme bağlanmıştır. Burada bahsedilen birleşme vergili birleşmedir. Vergisiz birleşme (devir) halinde beyan ve ödeme süreleri aşağıda açıklanmıştır.

15.3. Devir ve Tam Bölünme Halinde :

Kanunun 20'nci maddesi uyarınca devir halinde sadece devir tarihine kadar olan kazançlar vergilendirilir. Birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Devir işleminde, devir tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin beyannamenin birleşmeye ilişkin Ticaret Sicil Gazetesinin tarihinden (yani birleşmenin ilan edildiği tarihten) itibaren 30 gün içinde verilmesi gerekir. Devir işleminin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar tamamlanması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin beyannamesinin de bu süre içinde verilmesi gerekmektedir. Örneğin 15 Şubat 2007 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek tamamlanan bir devir işleminde devre ilişkin karar 20 Şubat 2007 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmiş olsun. Devir suretiyle infisah eden kurumun 1.1.2007 – 15.2.2007 dönemine ilişkin kıst dönem beyannamesinin 20 Şubat 2007 tarihinden başlanarak 30 gün içinde verilmesi gerekir. Devir 30 Nisan 2007 tarihinden önce gerçekleştirilmiş olduğu için önceki yıla ilişkin beyannamenin de normal süresi beklenmeksizin bu 30 günlük süre içinde verilmesi icap eder.

Söz konusu madde uyarınca tam bölünme durumunda da yukarıdaki şekilde işlem yapılması gerekir.

Kanunun 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında ise devir ve tam bölünme halinde ödemenin hangi sürede yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre devir ve tam bölünme işleminde, devir veya bölünme tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin olarak münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk eden vergiler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisinin verildiği ayın sonuna kadar, diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde devralınan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

Örneğin, 15 Ağustos 2006 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek tamamlanan bir devir işleminde, münfesi kurum adına tahakkuk ettirilecek 1.1.2006 – 15.8.2006 dönemine ilişkin kurumlar vergisinin, devralan kurum tarafından Nisan 2007 ayı sonuna kadar ödenmesi gerekir. (Devralan kurumun hesap döneminin takvim yılı olduğu varsayılmıştır.) Bu kıst döneme ilişkin beyanname ilan tarihinden itibaren 30 gün içinde verilecek olmakla birlikte, ödeme, beyan süresi içinde veya beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar yapılmayacak, özel düzenleme gereğince devralan kurumun, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar yapılabilecektir.

16. TAM MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEN YAPILACAK VERGİ KESİNTİSİ :

16.1.Yıllık Kurumlar Vergisine Mahsup Edilmek Üzere Yapılacak Vergi Kesintisi :

Bilindiği gibi tam mükellef kurumların bazı gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmaktaydı. Kurum kazancından kesinti yapılacak hallerde, ilgili maddede "*tam mükellef kurumlar dahi*" denilmek suretiyle tam mükellef kurumların kazançları üzerinden de GVK hükümlerine göre vergi kesintisi yapılması temin edilmekteydi.

5520 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile tam mükellefiyete tabi kurumların kazancı üzerinden yapılacak vergi kesintisi düzenlenmek suretiyle bugüne kadar GVK'da düzenlenmiş vergi kesintisine ilişkin hükümler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine alınmaktadır. Böylelikle Kanunun içsel bütünlüğü sağlanmaktadır.

Maddenin 1'inci fıkrasında kurumlar vergisine mahsuben yapılacak vergi kesintisi düzenlenmektedir. Buna göre GVK'nun 94'üncü maddesine göre vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kurumlar, bentler halinde sayılan gelirleri hak sahiplerine ödedikleri sırada % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Bakanlar Kurulu'nun bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye yetkisi vardır.

Kanunun geçici 1'inci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden GVK'nun 94'üncü maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmek suretiyle mükerrer kesinti yapılması önlenmiş ve öncelik 5520 sayılı Kanuna verilmiştir. Diğer taraftan geçici 1'inci maddenin 2'nci fıkrası ile, GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden bu Kanuna göre ayrıca kesinti yapılmayacağı hükme bağlanarak yine mükerrer kesinti yapılması engellenmiş, ancak bu defa öncelik geçici 67'nci maddeye tanınmıştır.

Kesinti, ödemenin nakden veya hesaben yapılması sırasında uygulanacak olup, avans ödemelerinden de yapılacaktır.

Maddeye göre tam mükellef kurumların aşağıdaki gelirlerinden kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapılacaktır :

- Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.
- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu 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.).
- Mevduat faizleri.
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.
- (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (repo gelirleri).

16.2. Nihai Vergi Mahiyetinde Yapılacak Vergi Kesintisi :

Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasında vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu vergileme nihai vergileme mahiyetindedir.

16.3.Müstesna Kazançlar Üzerinden Yapılacak Kesintiler :

Kanunun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5/1-d maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. İstisna uygulayan kurumlar tarafından kesilecek ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecek vergi kesintisine tabi kazançlar aşağıdaki gibidir.

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Bu kesintiyi yapmak zorunda olan fon ve ortaklıklar, üzerinden vergi kesintisi yaptıkları müstesna kazançları elde ederken stopaj yoluyla ödemiş oldukları vergileri, bünyelerinde yapacakları vergi kesintisine mahsup edebilirler. Mahsup için kendilerinden kesilen vergilerin vergi dairesine ödenmiş olması şarttır. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı fon veya ortaklığın talebi üzerine red ve iade edilecektir.

Bu stopaj GVK'nun 94/6-a maddesindeki stopaja tekabül etmektedir. Bakanlar Kurulunun maddede % 15 olarak belirlenmiş olan bu stopajın oranını sıfıra kadar indirme ve kurumlar vergisi oranını geçmemek üzere yükseltme yetkisi vardır. Halihazırda GVK'nun 94/6-a maddesinde öngörülen stopaj, B tipi fon ve ortaklıklarda % 10, diğerlerinde ise sıfır olarak uygulanmaktadır.

Bu fıkra gereğince yapılan vergi kesintisi, kesinti yapılan kurum (fon veya ortaklık) kazancından kâr payı alan kurumlara mahsup edilebilir. Bu mahsup için herhangi bir belgelendirmeye gerek yoktur. Alınan net kâr payı, geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmek suretiyle gelir kaydı ve mahsup yapılacaktır. (Madde 34/2)

16.4.Beyan ve Ödeme Süresi :

Kanunun 15'inci maddesi gereğince tam mükellef kurumlara yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar beyan etmek zorundadırlar.

Kanunun 21'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre muhtasar beyanname ile beyan edilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenir.

Görüldüğü gibi beyan ve ödeme süresi konusunda Gelir Vergisi Kanunu'ndaki esaslar aynen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da benimsenmiştir.

16.5.Uygulanacak Kesinti Oranları :

Kanunda kesinti oranı olarak % 15 oranı benimsenmiş, ancak Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Kanunun geçici 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulunca yeni kararlar alınıncaya kadar, GVK ve mülga 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak Bakanlar Kurulu

Kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hükme bağlandığından, eski stopaj oranları halen geçerliliğini korumaktadır. Ancak % 15'in üzerinde belirlenmiş olan oranların 21.6.2006 tarihinden itibaren % 15 olarak uygulanacağı kanaatindeyiz.

Kanunun 15'inci maddesi ile geçici 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrası 1.1.2006 tarihinde geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girdiği için 1.1.2006 – 21.6.2006 tarihleri arasında % 15'in üzerinde bir oran kullanılarak kesilmiş olan vergilere ilişkin olarak iade talebinde bulunulabileceğini düşünüyoruz.

16.6. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu :

Yurt İçinde kesilen vergilerin mahsubu Kanun'un 34 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Esas itibarıyla eski kurallar geçerlidir. Yapılan değişiklikleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür :

- Hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintilerin mahsup edilebileceği kanuni düzenleme haline getirilmiştir. Eskiden bu konu muktezalar ile yönlendirilmekte idi.
- Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanun'un 30 uncu maddesinin 7 nci fıkrası uyarınca yapılan %30 oranındaki kesintinin, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergiye mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır. Ancak mahsup edilecek tutar, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.
- Geçici vergi dönemi içinde kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin geçici vergi tutarından da mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır.
- Eskiden olduğu gibi geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

17. TASFİYEYE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER :

Kanunun 17'nci maddesinde tasfiye konusu düzenlenmiştir. Tasfiyeye ilişkin olarak esas itibarıyla eski düzenleme benimsenmiş, ancak tasfiyeden vazgeçilmesi halinde ne şekilde işlem yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olacaktır. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecektir. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

Yapılan bir diğer değişiklik de tasfiyede beyanname verme süresinin 15 günden 30 güne çıkarılmasıdır.

18. DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ :

5520 sayılı 19'uncu maddesinde birleşmenin vergisiz türü olan devir ile bölünme ve hisse değişimi düzenlenmiştir. Hisse değişimi ile ilgili önemli bir değişiklik öngörülmediğinden aşağıda sadece devir ve bölünme konusu açıklanmıştır. (Hisse değişimi ile yapılan yegane değişiklik, maddedeki "*hisse senedi çoğunluğunu*" ibaresinin "*hisse çoğunluğunu*" şeklinde değiştirilerek, limited şirketlerin de hisse değişimine taraf olabileceğinin açıklığa kavuşturulmasından ibarettir.)

18.1. Devir :

Devir koşullarında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. Ancak 20'nci maddede devir halinde vergilendirmeye ilişkin hükümler mevcut tatbikata uygun bir şekilde ifade edilmiş ve eskiden 15 gün olan beyanname verme süresi 30 güne çıkarılmıştır.

Yeni düzenlemede, birleşme tarihi de tanımlanarak, birleşmeye ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarihin devir tarihi olduğu ve bu tarih itibarıyla tespit edilecek kazancın, birleşmeye ilişkin Ticaret Sicil Gazetesi'nin üzerinde yazılı olan tarihten (yani birleşmenin ilan tarihinden) itibaren 30 gün içinde beyan edileceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle devir tarihi ve beyannamenin verilme tarihine ilişkin tereddüt ve uygulama farklılıkları giderilmiştir.

18.2.Bölünme :

Kanunun 19'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında bölünme "*tam bölünme*" ve "*kısmi bölünme*" olarak ayrı ayrı tanımlanmıştır. Tam bölünmede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Kısmi bölünme konusunda ise yapılan değişiklikler özetle şöyledir :

- Eski düzenlemede kısmi bölünme kapsamına gayrimenkuller, iştirak hisseleri, üretim ve hizmet işletmeleri ile bu işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul mallar girmektedir. Yeni düzenlemede gayrimenkuller için herhangi bir değişiklik öngörülmez iken, en az iki tam yıl süre ile elde tutulmuş olan iştirak hisselerinin kısmi bölünmeye konu edilebileceği hükme bağlanarak, iştirak hisseleri yönünden uygulamanın kapsamı daraltılmıştır. Diğer taraftan üretim ve hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerinin tümünün devredilmesi zorunlu kılınmıştır. Üretim ve hizmet işletmeleri yönünden belirtilecek bir yenilik de, üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının kısmi bölünmeye konu edilebileceğinin belirtilmiş olmasıdır.
- Bölünmenin kayıtlı değerle yapılması ve bölünmeye konu malların aynı sermaye olarak konulması uygulaması devam ettirilmektedir.
- Bölünen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin vergisiz olarak ortaklara verilebilmesine ilişkin uygulama devam etmektedir.
- Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunlu kılınmıştır. Böylelikle muhtemel kötüye kullanımların önüne geçilmeye çalışılmıştır. İşletme devrinde işletme ile ilgili borçların devri zaten prensip gereğidir.
- Yürürlükten kaldırılan Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 30'uncu maddesinde, bu Kanuna göre yapılacak bölünmelerde Türk Ticaret Kanununun aynı sermaye konusu hisselerinin iki yıl süre ile devredilemeyeceğine ilişkin yasağın uygulanmayacağı hükme bağlanmıştı. Yeni düzenlemede böyle bir hükme yer verilmemiştir.
- Kısmi bölünme ile ilgili yapılan değişikliklerden biri de devralan şirketin sorumluluğuna ilişkindir. Önceki düzenlemede, kısmi bölünme işleminde varlıkları devralan şirketin, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacağı öngörülmekteydi. Oysa yeni düzenlemede, devralan kurumun söz konusu borçlardan devraldığı varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.
- Bölünmeye ilişkin hükümler 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak Kanunun geçici 1'inci maddesinin 7'nci fıkrasında, bu Kanunun yayımı tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumların, Kanunun yayımı tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmî bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ettirmek ve bölünme işleminin tarafları değişmemek kaydıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabilecekleri hükme bağlanarak, Kanunun yayımından önce bölünme işlemini başlatan kurumların bölünme işlemini eski mevzuata göre tamamlamalarına fırsat verilmiştir.
- Bölünmeye ilişkin hüküm özü itibarıyla eskisinin aynı olduğu için yeni başlayacak bölümlerde dahi mevcut prosedüre göre işlem yapılabileceği kanaatindeyiz.

19. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KAZANCIN TESPİTİ :

Bilindiği gibi mülga 5422 sayılı Kanunun 18'inci maddesi, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının hasılatı ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanacağını öngörmekteydi. Ortalama emsal nispetlerini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili idi.

Yeni Kanunun 23'üncü maddesinde aynı esas korunmakla birlikte, emsal oranları Kanuna yazılmış bulunmaktadır. Esas alınan emsal oranları daha önceki düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlardır.

Kanunun 32'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, Kanunun 23'üncü maddesine göre verilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın (% 20) bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

20. DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME :

5520 sayılı Kanun'da her ne kadar dar mükellefiyet ile ilgili esaslar ayrı bölümlerde belirlenmiş olsa da eski hükümlerde esas itibarıyla değişiklik yapılmamıştır. Yıllık beyan esasında vergilendirme tam mükellef kurumların vergilendirilmesi ile paralellik arz etmektedir. Özel beyan ve vergi kesintisi konusunda ise eski hükümler esas itibarıyla benimsenmiştir.

21. DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİ KESİNTİSİ :

5422 sayılı Kanun'da esas itibarıyla kesintiye tabi olmayan gelirler sayılmış iken, 5520 sayılı yeni Kanunda kesintiye tabi tutulan gelirlerin sayılması esası benimsenmiştir. Ayrıca dar mükellefiyete tabi kurumların gelirleri üzerinden GVK'nun 94'üncü maddesine istinaden yapılan stopajlar, 5520 sayılı Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30'uncu maddesine alınmıştır. Tüm mükellef kurumlarda olduğu gibi tam bir bütünlük sağlanmış olmaktadır. Kanuni oran olarak % 15 benimsenmiş, ancak Bakanlar Kuruluna oranları gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetki verilmiştir.

Kanunun 1'inci geçici maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca kesinti oranlarına ilişkin yeni kararlar alınıncaya kadar, 5422 sayılı Kanuna istinaden yayımlanmış olan Bakanlar Kurulu Kararları, bu Kanunda belirlenen yasal sınırlar aşmamak üzere geçerliliğini koruduğundan, % 15'in üzerinde oran belirlenmiş gelirler için 21.6.2006 tarihinden itibaren % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu oranın altındaki oranlar ise geçerliliğini korumaktadır.

Kanunun 30'uncu maddesi ile geçici 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrası 1.1.2006 tarihinde geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girdiği için 1.1.2006 – 21.6.2006 tarihleri arasında % 15'in üzerinde bir oran kullanılarak kesilmiş olan vergilere ilişkin olarak iade talebinde bulunulabileceğini düşünüyoruz.

22. VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE AMACIYLA YÜKSEK ORANLI (% 30) BİR VERGİ KESİNTİSİ MECBURİYETİ GETİRİLMİŞTİR :

Kanunun 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında, vergi cennetleri ile mücadele amacıyla getirilmiş özel bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu hüküm, zararlı vergi rekabet uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazancının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda (% 30) bir vergi kesintisi yapılmasını öngörmektedir. Bu düzenleme, vergi cennetlerinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasını önlemeye yöneliktir.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya daimi temsilcilere nakden veya hesaben yapılacak veya tahakkuk ettirilecek her türlü ödeme kesinti kapsamına girmektedir. Ödemenin verginin konusuna girip girmediğinin veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığının önemi yoktur.

Kesinti yapılacak yerler Bakanlar Kurulunca ilan edilecektir.

Aşağıda belirtilen ödemeler bu kesintiye tabi değildir :

- Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri,
- Sigorta ve reasürans ödemeleri.

Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralınması 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, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Yüksek oranda (% 30) kesintiye tabi tutulan ödemeler Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Kesinti mecburiyeti her ne kadar 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ise de, Bakanlar Kurulunca liste yayımlanmadığı sürece fiilen uygulanamayacaktır.

23. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU :

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu Kanunun 33'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Esas itibarıyla eski hükümler korunmakla birlikte, aşağıda belirtilen değişiklikler de yapılmıştır :

- Kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'ye mâl edilen kazancı üzerinden yurt dışında ödenmiş olan gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye'de vergilendirilecek kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkündür.
- 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 ülkelerde kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payına isabet eden kısmının mahsubu mümkündür. Bu mahsup imkânı iştirak kazancının istisnadan yararlanmadığı durumlarda uygulanacak yeni ve önemli bir imkandır. Böylece kâr payı üzerinden kesilen vergilere ilaveten, iştirakin ödemiş olduğu kurumlar vergisine de mahsup imkanı getirilmiş olmaktadır. Bu mahsubun yapılabilmesi için Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının yurt dışında ödenen vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerektiği açıktır.
- Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisine mahsup edilebilecek kısmı, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançta Türkiye'de geçerli kurumlar vergisi oranı (% 20) uygulanarak bulunan tutarı aşamayacaktır. Bu sınır dahilinde ilgili yılında mahsup edilemeyen vergiler, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir. Eski düzenlemede, mahsup edilemeyen vergiler izleyen yıllara intikal ettirilemiyordu.
- Kanunun 33'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında, yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergi tutarından da mahsup edilebileceği hükme bağlanmıştır.

24. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN SINIRI :

Kanun'un "*Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı*" başlıklı 35 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin kurumlar vergisi bakımından

geçersiz olduğu; 2 nci fıkrasında, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin ancak bu Kanun, GVK ve VUK'na hüküm eklenmek veya bu Kanun'larda değışiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ; 3 üncü fıkrasında ise uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu düzenleme 5422 sayılı eski Kanun'un mükerrer 45'inci maddesine tekabül etmektedir. Bu maddenin varlığına rağmen sayılan Kanun'lar dışında özel kanunlarla çok sayıda muafiyet, istisna ve indirim uygulaması getirilmiştir. KDV Kanunu'muzda da buna paralel bir hüküm vardır. Bu hükme rağmen KDV konusunda da özel kanunlarla çok sayıda düzenlemeler yapılmıştır.

Bütün bunlar göstermektedir ki, bu tarz hükümlerin hukuki değeri tartışmalıdır.

Kanun'un geçici 1 inci maddesinin 9 uncu fıkrasında, bu Kanun'un yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka Kanun'larda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmünün uygulanmayacağı, başka bir deyişle bu Kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin geçerliliğini korumaya devam ettiği hükme bağlanmıştır.

35 inci maddenin yürürlük tarihi 01.01.2007 olarak belirlenmiştir. Bunun sebebi 01.01.2006 tarihinden sonra hazırlanacak olan kanun tasarılarında yer alacak istisna ve muafiyetlerle ilgili olarak bir geçiş süreci imkanı sağlamaktır.

Saygılarımızla.