

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

İkinci fıkra ile vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır. Üçüncü fıkra uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançların dağıtılması halinde, ayrıca maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Ayrıca, kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımını sayılmayarak kesintiye tabi tutulmayacağı hususuna açıklık getirilmektedir. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları için yapılması öngörülen vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Düzenlenen madde ile her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınmakta; tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta; ancak tasfiyenin zararla

kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapıp anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilmektedir

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

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

Madde 18- Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda da birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümlerine müracaat edilmesi öngörülmektedir. Bu kârın hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirlenmesi öngörülmektedir.

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

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

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

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

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

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

Bentte yer alan düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmî bölünme kapsamında değerlendirilebilmesi için, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnası ile paralel düzenleme yapılmış ve 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hükmün bu iştirak hisseleri açısından da uygulanması sağlanmıştır. Düzenleme ile aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şart koşulmuştur. Dolayısıyla, kısmî bölünme

nedeniyle vergilendirilmeyecek olan ve istisna kapsamında bulunan bu kıymetlerin alımı ile ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. İki yıldan az süreyle elde tutulan iştirak hisselerinin elden çıkarılması ya da bir başka kuruma devredilmesi durumunda, söz konusu iştirak hisseleri vergilendirme kapsamında olduğundan bunlara ilişkin giderlerin de ilgili kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

varlığın nispetine göre müteselsilen sorumlu olacakları madde metninde açık bir şekilde ifade edilmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

Ancak, devir veya bölünme işlemlerinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ve tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde, tahakkuk eden vergilerin de ödenmesi gerekmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Madde 23- Maddede yabancı ulaştırma kurumlarının kurum kazancının belirlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Yabancı kurumlarca yapılan ve bir bölümü Türkiye sınırlarını da kapsayan ulaştırma işleri ticari bir faaliyettir.

Ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinden dolayı Türkiye'de oluşan safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından, bu kazancın tespitine ilişkin birkısım ölçülerin konulması gerekmektedir. Bu nedenle, fıkra ile yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri hasılatın kurumlar vergisi matrahına esas alınacak kısmının tespitine yönelik oranlar getirilmektedir.

Buna göre, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aşağıda belirtilen ortalama emsal oranları uygulanacaktır:

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

Türkiye'de elde edilen hasılatın brüt tutarına söz konusu oranların uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Ayrıca yabancı ulaştırma kurumlarında Türkiye'de elde edilen hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu konusuna açıklık getirilmektedir. Bu şekilde tespit edilen hasılatın, ayrıca herhangi bir indirim yapılması söz konusu değildir.

Madde 24- Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde tam mükellef kurumların genel beyan esasına paralel düzenleme yapılmaktadır.

Madde 25- Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi, beyannamenin verilme yeri, zamanı ve içeriği bu madde ile düzenlenmekte; Maliye Bakanlığına, dar mükellefler tarafından verilecek beyannamenin şekli, içeriği ve eklerini belirleme konusunda yetki verilmektedir.

Madde 26- Dar mükellef kurumların, vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, bu kazançların yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde, Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi öngörülmektedir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Ancak, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacağı hususu da düzenlenmektedir.

Bu prensibin tek istisnası, Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Gelir Vergisi Kanununda diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlenmeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

Madde 27 - Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri belirlenmektedir.

Madde 28- Bu madde ile dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlarda, tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri belirlenmektedir.

Kurumlar vergisinin, yabancı kurum hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh edileceği hususu açıklanmaktadır.

Ayrıca, kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde, posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek dairesine geldiği tarihi takip eden üç gün içinde tarh edileceği belirtilmektedir.

Madde 29- Bu madde ile dar mükellefiyette kurumlar vergisinin ödeme süresi belirlenmektedir.

Buna göre dar mükellefiyette kurumlar vergisinin;

- Yıllık beyanname ile bildirilen kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,
- Muhtasar beyanname ile bildirilen kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,
- Özel beyannameyle bildirilen diğer kazançlara ilişkin kurumlar vergisi ile dar mükellefin Türkiye'yi terk etmesi, tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde bildirilen kurumlar vergisinin, beyanname verme süresi içinde,

ödeneyeceği açıklığa kavuşturulmaktadır.

Madde 30- Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi bu maddede düzenlenmiş bulunmaktadır.

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

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

Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanç

dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

İkinci fıkrada, tam mükellefler ile ticari ve zirai kazançla sınırlı olarak dar mükellef kurumların cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemeleri öngörülmektedir. Ayrıca Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi oranı ile ilgili hükümlerin dar mükellef kurumlar için de aynen geçerli olacağı hususuna yer verilmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergisi kesinti yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi ihtiyari kılınan kazançları için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden

hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergilerin genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebileceği de açıktır.

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

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

Geçici Madde 1- Maddenin birinci ve ikinci fıkraları ile bu Kanuna göre vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca kesinti yapılmayacağı; Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulmuş kazanç ve iratların da bu Kanuna göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacağı açıkça belirlenmektedir.

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

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

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

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

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

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

Madde 37- Yürürlük maddesidir.

Madde 38- Yürütme maddesidir.

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

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

Gereğini bilgilerinize arz ederiz.

2/2/2006

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

GENEL GEREKÇE

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

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

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

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

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

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

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

MADDE GEREKÇELERİ

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

Madde 2- Yürürlük maddesidir.

Madde 3- Yürütme maddesidir.

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

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

"26. Tarımsal Üretici Birlikleri,"

MADDE 2- Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu

Türkiye Büyük Millet Meclisi

Plan ve Bütçe Komisyonu

Esas No.: 1/1170, 2/719

Karar No.: 92

31/5/2006

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

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

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

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

Günümüze gelene kadar 5422 sayılı Kanun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) gibi Türk vergiciliğinde önemli bir köşe taşı olmuştur. Bu nedenle, bu alanda yapılacak her türlü atılımın bu birikimi bir kenara itmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu Kanunda yapılacak değişiklikler arasında çok yakın bir bağın ve çoğu konuda belirgin bir devamlılık ilişkisinin bulunması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununda da ekonomik ve ticari alanda yaşanan çağdaş gelişmelere paralel olarak, gerekli değişikliklerin yapılması ihtiyacı söz konusudur. Ancak, yapılacak değişikliklerin bu alandaki yenilikler ve geçmişten gelen birikimlerin sınıflandırılıp iyileştirilmesine yönelik düzenlemelerle, hedeflenen iktisadi ve mali amaçlara ulaşmayı kolaylaştıracak nitelikte olması gerekir. Bu hususlar göz önünde bulundurularak, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temel ve birikimi üzerine inşa edilen; buna karşılık içinde bulunan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştıran yeni bir Kanunun çıkarılması ihtiyacı ortadadır.

Tasarı ile;

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

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

Alt komisyon; 15/3/2006, 22/3/2006, 29/3/2006, 4/4/2006, 5/4/2006, 19/4/2006 ve 25/4/2006 tarihlerinde Maliye Bakanlığı ve ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşları ile Türkiye Sanayiciler ve İşadamları Derneği, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kurulu, Türkiye Millî Kooperatifler Birliği ve Konut Yapı Kooperatifleri Birliği temsilcilerinin de katılımlarıyla yapmış olduğu kapsamlı çalışmalar sonucunda, Komisyonda yapılan değerlendirmeleri de dikkate alarak çalışmalarını tamamlamıştır.

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

- Tasarıda Türk Vergi Sistemindeki temel ilkelerin korunmuş olduğu ve Tasarının sistemin eksikliklerini giderici nitelikte bulunduğu,

- Dar mükelleflere ilişkin sistemin doğru bir şekilde tedvin edildiği ve bunlara ilişkin hükümlerin tutarlı hale getirildiği,

- Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen kurumlar vergisine ilişkin hususların Tasarının kapsamına alındığı, böylece kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin tek bir çatı altında toplandığı, ancak stopaja tâbi kurumların Gelir Vergisi Kanununa atıf yapılmadan bu Kanun Tasarısı kapsamında düzenlenmesinin uygulama açısından daha doğru olacağı,

- Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun birlikte değerlendirilmesi ve düzenlemelerin eşgüdüm içerisinde yapılmasının yerinde olacağı,

- Kurumlar vergisinde bir yapısal dönüşümün söz konusu olduğu, ancak yatırımcıların geleceğe ilişkin uzun vadeli planlar öngördükleri, bu nedenle meri mevzuat kapsamında istisna veya muafiyetlerden yararlanan mükelleflerin korunmasına ilişkin hükümlerin Tasarıya eklenmesi gerektiği, aksi taktirde hukuk güvenliği ilkesinin gereği olarak Anayasaya aykırı bir düzenlemenin ortaya çıkabileceği,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

□ Alt Komisyonumuzda Tasarının geneli üzerinde yapılan görüşmede;

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

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

- Örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilişkin hükümlerin uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanmasının yerinde olduğu,

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

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

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

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

Tasarının;

- 1 inci maddesi; aynen,

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

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

- 4 üncü maddesi; kamu idareleri arasında eşitliğin sağlanması amacıyla birinci fıkranın (d) bendinde belirtilen muafiyetten il özel idareleri, belediyeler ve sosyal güvenlik kurumlarının da yararlanması için "Merkezi yönetim" ifadesinin "Genel yönetim" şeklinde değiştirilmesi; konut yapı kooperatiflerinin konut edindirmek amacıyla, müteahhitlerle yapmış oldukları kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin, kurumlar vergisi uygulamaları bakımından ortak dışı işlem sayılmasının uygun olmadığı, kooperatiflerin ortaklarına konut sağlayabilmesi için dışarıdan müteahhitlik hizmeti satın almasının işin gereği olduğu, kooperatiflerin müteahhide yaptırdığı iş karşılığı arsa vermesinin gelir getirici ortak dışı muamele olarak düşünülemeyeceği gerekçesiyle birinci fıkranın (l) bendinde yer alan "sadece ortaklarla iş görülmesine" ibaresinden sonra gelmek üzere parantez içinde "(Konut yapı kooperatiflerinin, kat karşılığı inşaat sözleşmesiyle gerçek veya tüzel kişilere inşaat yaptırarak inşa edilecek konutların bir kısmını ve/veya bir kısım arsa ve/veya arsa payını müteahhitlik giderlerini karşılamak üzere bu gerçek ve/veya tüzel kişilere vermesi ortak dışı işlem sayılmaz.)" cümlesinin

eklenmesi; (n) bendinde belirtilen bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların, kurumlar vergisine ilişkin muafiyetten yararlanmaları için yalnızca bu alanda faaliyet gösterme koşulunun getirilmesi gerektiğinden bendin başına "Münhasıran" ibaresinin eklenmesi ve kurum ve kuruluşların bu muafiyetten yararlanma ve muafiyeti kaybetme koşullarının uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığınca düzenlenmesi için bendin devamına "(Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)" ifadesinin eklenmesi; organize sanayi bölgelerinin geliştirilmesi için modern, teknolojik ve ekonomik yatırımların yapılmasının sağlanmasına yönelik olarak organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmelere ilişkin bu Kanunun geçici 1 inci maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen 10 yıllık geçici muafiyetin süresiz hale getirilerek maddeye yeni (n) bendi olarak eklenmesi ve bent numaraları ile madde metninin redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

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

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

- 8 inci maddesi; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre katılım bankalarının da banka olarak kabul edildiği, bu nedenle "kâr ve zara katılma hesabı" ibaresi yerine "katılma hesabı" ibaresinin kullanılması gerektiğinden (d) bendinin anılan Kanuna uygun olarak değiştirilmesi; dönersellik ilkesi ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel olarak, herhangi bir ihbar süresi sınırlaması söz konusu olmaksızın, Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenen istatistiki yöntemler esas alınarak hesaplanan, gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinin tamamının vergi matrahından indirimini teminen (e) bendinin 1 numaralı alt bendinin değiştirilmesi; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında elde edilen ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 1/3'ü düşüldükten sonra kalan tutarın Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmının indirimine imkân tanınmakta olduğu, ancak bu indirimin anılan Kanunun 25 inci maddesi tarafından verilen yetki ile Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlendiği, bu Kanun Tasarısında da 1/3 indirim yapılması hususu ayrıca düzenlendiğinden iki defa indirim yapılması yönünde yorumlara neden olunabileceği, dolayısıyla, uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla (e) bendinin 4 numaralı alt bendindeki "1/3'ü düşüldükten sonra kalan tutarın" ifadesinin çıkarılması; ikinci fıkranın maddenin kodifikasyonu açısından (e) bendinin 5 numaralı alt bendi olacak şekilde düzenlenmesi suretiyle,

- 9 uncu maddesi; aynen,

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

- 12 nci maddesi; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı bir şekilde temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılmasının öz kaynak yetersizliği nedeniyle dış kaynaklara yönelmek zorunda kalan kurumlar aleyhine bir yük oluşturacağı, kurumların sermaye temininde büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yönde etkilenmesine neden olunacağından birinci fıkradaki "iki katı" ibaresinin "üç katı" şeklinde değiştirilmesi; finansal sektörün, mali kaynakları reel sektörün ihtiyaç duyduğu alanlara yönlendiren,

sermaye birikimini sağlayan ve ekonomik büyüme sürecini doğrudan etkileyen önemli sektörlerden biri olması nedeniyle; ekonominin bütünü açısından hayati önemi haiz olan güven ve istikrarın sağlanması ve sağlıklı bir finansal alt yapının oluşturulması amacıyla, bütün finansman kuruluşlarının daha fazla fon elde etme yönünde desteklenmesi gerektiği; bankacılık sisteminin fon ihtiyacının söz konusu olduğu ve bu ihtiyaçların da yurt dışından karşılanacağı, bankacılık sektörünün bu şekilde büyüyeceği, bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanununda gerekli düzenlemelerin yer aldığı; bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek olmadığı, bu değerlendirmeler ışığında, bankaların öz sermayelerini artırmaları için aldıkları kredilere veya yaptıkları borçlanmalara belirli bir sınırlamanın getirilmemesini temin etmeye yönelik bir hükmün altıncı fıkraya (c) bendi olarak eklenmesi; "leasing" ve "factoring" şirketlerinin esas amaçlarının bankalar gibi sermaye temini ve kullandırılması olduğu, bunların fon alım satımı esasına göre faaliyet gösterdikleri, bu nedenle bu kurumların da şahıs ortak dışında yaptıkları borçlanmalarda öz sermayenin 6 katının aşılması durumunda örtülü sermaye sayılmamasını; ipotek finansman kuruluşlarının Konut Finansmanı Kanununun yürürlüğe girmesiyle büyük oranda fona ihtiyaçlarının olacağı ve bu fonların da yurt dışından karşılanacağı, tüketici finansman kuruluşlarının yapı olarak factoring şirketlerine benzemesi nedeniyle benzer işi yapan kuruluşların benzer hükümlere tâbi olmaları gerektiği, ayrıca tüketici finansman kuruluşlarının da Konut Finansmanı Kanununun kabulünün ardından konut kredisi verecek olmaları nedeniyle büyük miktarda sermaye-fona ihtiyaçlarının olacağı, bu nedenle bu kurumların banka ve finansman kuruluşlarından yapacakları borçlanmalara ilişkin bir sınırlamanın olmamasını temine yönelik bir hükmün altıncı fıkraya (d) bendi olarak eklenmesi; kur farkının, örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler ve hesaplanan tutarlardan istisna edilmesini teminen yedinci fıkranın değiştirilmesi suretiyle,

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

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

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

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

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

- 18 inci maddesi; aynen,

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

- 20 nci, 21 inci ve 22 nci maddeleri; aynen,
- 23 üncü maddesi; üçüncü fıkrasında yer alan "kapsamına alınan" ibaresinin anlatıma açıklık kazandırılması amacıyla "kapsamında vergilendirilen" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,
- 24 üncü maddesi; üçüncü fıkrasında yer alan "ajanlıkları" ibaresinin Türkçe'ye uygun olarak "ajansları" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,
- 25 inci ve 26 ncı maddeleri; aynen,
- 27 nci maddesi; (b) bendinde yer alan "Taşınır malların" ibaresinin Medeni Kanuna uygun olarak "Taşınırlların" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,
- 28 inci maddesi; vergilerle alakalı beyannamelere ilişkin tüm hususların genel bir kanun olan Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi nedeniyle burada ayrıca düzenlenmesinin tekerrüre yol açacağı gerekçesiyle, "veya elektronik ortamda gönderildiği" ibaresinin ikinci fıkradan çıkarılması suretiyle,
- 29 uncu maddesi; aynen,
- 30 uncu maddesi; fonların bu Kanun Tasarısının 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergilendirildiği ve ayrıca tasarının mevcut haline göre hem fonun kendisinin hem de fonun dağıtımının vergilendirilebileceğine dikkat çekilerek çifte vergilemeye neden olunabileceği, bu anlamda uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla üçüncü fıkra da yer alan "bentlerinde sayılan kâr" ifadesinden sonra gelmek üzere "payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere" ifadesinin eklenmesi; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulunca ülkeler veya bölgeler ilan edilirken bu ülkelerle bilgi değişiminin söz konusu olup olmadığı hususunun göz önünde bulundurulmasını teminen yedinci fıkraya "sağlayıp sağlamadığı" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve bilgi değişimi" ibaresinin eklenmesi; dördüncü fıkrasının redaksiyona tâbi tutulması; vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesini teminen bu ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara herhangi bir ödeme yapılması durumunda % 30 oranında vergi kesintisine tâbi tutulmasına; ancak bu vergilendirmenin yapılabilmesi amacıyla Bakanlar Kurulunun söz konusu ülkeleri bilgi değişimi esası göz önünde bulundurularak belirlemesi ve emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili kılınmasına yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (a) bendi olarak eklenmesi; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemelerinin de tamamen istisna edilmesine yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (b) bendi olarak eklenmesi suretiyle,
- 31 inci ve 32 nci maddeleri; aynen,
- 33 üncü maddesi; yedinci fıkrasında yer alan "ülkede geçerli olduğu bilinen oran" ibaresinin "ülkede geçerli olan oran" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,
- 34 üncü maddesi; beşinci fıkra da yer alan "Bu fıkra da" ibaresinin "Bu maddede" şeklinde redaksiyona tutulması suretiyle,
- 35 inci ve 36 ncı maddeleri; aynen,
- Geçici 1 inci maddesi; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanlara ilişkin on yıllık geçici muafiyetin sürekli hale getirilmesini sağlamak amacıyla, buna ilişkin hükmün geçici 1 inci maddeden çıkarılarak Tasarının 4 üncü maddesine (n) bendi olarak eklenmesi ve fıkra numaralarının teselsül ettirilmesi; anlama açıklık kazandırılması amacıyla sekizinci fıkrasının redaksiyona tâbi tutularak, yedinci ve sekizinci fıkralar şeklinde düzenlenmesi suretiyle,
- 37 nci maddesi; yürürlükteki Kurumlar Vergisi Kanununa göre Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisnanın tam istisna olduğu, ancak Kanun Tasarısında bu istisnanın kısmi istisna olarak düzenlendiği, bu nedenle bu hükmün Kanunun yayımından önce yürürlüğe girmesinin kazanılmış hakların ihlal edilmesine neden olacağından, Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmesini teminen (a) bendi olarak; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü sermayeye ilişkin hükümlerin uygulanması amacıyla İdareye, gerekli idari düzenlemelerin yapılması için uygun bir sürenin tanınmasını teminen 13 üncü maddenin 1/1/2007

tarihinde yürürlüğe girmesini öngören düzenlemenin (b) bendi olarak; yeni kurumlar vergisi oranını yüzde 20 olarak öngören 32 nci maddenin birinci fıkrasının 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmasını teminen (c) bendi olarak; diğer hükümlerin ise 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesini teminen (ç) bendi olarak maddeye eklenmesi suretiyle,

- 38 inci maddesi; aynen,
- kabul edilmiştir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Bir diğer yöntem ise amaca yönelik yorum olarak, kanun hükmünün konuluş amacını sağlayacak şekilde anlamlandırılmasıdır. Kanun hükümleri bir ihtiyacı karşılamak veya yeni ortaya çıkan bir sistemin işleyişini belli kurallara bağlamak üzere çıkartıldığından, kanun koyucunun kanunun tedvinindeki bu amacı dikkate alınmak suretiyle kanun hükmünün bu amacı sağlayacak şekilde yorumlanması amaca yönelik yorumdur. Bu yorum yönteminin kullanılabilmesi için yorum makamının yorumlama yetkisinin geniş olması, kanun hükmünün de buna imkân verecek şekilde esnek (genel) düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Kanun gerekçeleri aşağıdaki amaçları sağlamalı, bunların aksine vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyecek nitelikte olmamalıdır: Gerekçeler;

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

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

- Kıyas yolu ile vergileme aracına dönüşmemelidir.

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

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

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

Alt Komisyon, Tasarı üzerinde yapılan görüşmeler sonucunda, ayrıca;

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

hususunu Komisyonun dikkatine sunmuştur.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ifade edilmiştir.

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

Alt Komisyon metninin;

- 1 inci ve 2 nci maddeleri; aynen,

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

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

- 5 inci maddesi; sermaye piyasası mevzuatına göre altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonlarının, ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabildiği, bu nedenle sadece portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesini teminen birinci fıkranın (d) bendinin 2 numaralı alt bendinin yeniden düzenlenmesi; yanlış anlamaların önlenmesi ve anlama açıklık kazandırılması amacıyla birinci fıkranın (f) bendinde yer alan "ipotek veren üçüncü kişilerin" ibaresinin, "ipotek verenlerin" şeklinde değiştirilmesi; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi imkânının tanınması, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların gider fazlalığından kaynaklanmasından dolayı istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerektiğinden üçüncü fıkranın değiştirilmesi ve maddenin redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

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

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

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

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

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

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

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

- 30 uncu maddesi; kanunların hazırlanmasında uygulanan esas ve usuller doğrultusunda birinci fıkranın (d) bendinin (ç) bendi şeklinde değiştirilmesi; zorunluluk arz eden ödemeler konusuna açıklık

kazandırılması ve bu ödemelerin kapsamının belirlenmesini teminen yedinci fıkranın (a) bendine "yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden" ibaresinden sonra gelmek üzere "geçiş ücreti, liman ücreti gibi" ibaresinin eklenmesi suretiyle,

- 31 inci ve 32 nci maddeleri; aynen,

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

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

- 35 inci ve 36 ncı maddeleri; aynen,

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

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

- 38 inci maddesi; aynen,

kabul edilmiştir.

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

Başkanvekili	Sözcü	Kâtip
<i>M. Altan Karapaşaoğlu</i>	<i>Sabahattin Yıldız</i>	<i>Mehmet Sekmen</i>
Bursa	Muş	İstanbul
Üye	Üye	Üye
<i>Halil Aydoğan</i>	<i>Mehmet Zekai Özcan</i>	<i>Ali Osman Sali</i>
Afyonkarahisar	Ankara	Balıkesir
Üye	Üye	Üye
<i>Ahmet İnal</i>	<i>Osman Nuri Filiz</i>	<i>Muhsin Koçyiğit</i>
Batman	Denizli	Diyarbakır

Üye <i>Birgen Keleş</i> İstanbul (Ayrıışık oy yazısı ektedir)	Üye <i>Kemal Kılıçdaroğlu</i> İstanbul (Karşı oy ektedir)	(Ayrıışık oy yazısı ektedir) Üye <i>M. Mustafa Açıkalin</i> İstanbul
Üye <i>Bülent Baratalı</i> İzmir (Karşı oy yazım ektedir)	Üye <i>Fazıl Karaman</i> İzmir	Üye <i>Mustafa Elitaş</i> Kayseri
Üye <i>Mikail Arslan</i> Kırşehir	Üye <i>Muzaffer Baştopçu</i> Kocaeli	Üye <i>Mustafa Ünaldı</i> Konya
Üye <i>Mustafa Özyürek</i> Mersin (Ayrıışık oy yazısı ektedir)	Üye <i>Osman Seyfi</i> Nevşehir	Üye <i>İmdat Sütüoğlu</i> Rize
Üye <i>Musa Uzunkaya</i> Samsun	Üye <i>Sabahattin Cevheri</i> Şanlıurfa	Üye <i>M. Ergun Dağcıoğlu</i> Tokat
	Üye <i>M. Akif Hamzaçebi</i> Trabzon (Ayrıışık oy yazısı ektedir)	

AYRIŞIK OY

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

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

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

Kurumlar Vergisinin kapsamı, matrahı ve oranları arasında farklılıklar bulunması kurumlar üzerinde az ya da çok vergi yükü oluşmasına yol açar. Bu durum şirketlerin kuruluş ve yatırım yeri tercihini etkiler ve daha az vergi yükü üstlenecekleri yerleri tercih etmelerine neden olur. Böylece sermayenin daha avantajlı görünen ülke veya bölgelerde toplanması durumu ortaya çıkmaktadır. Bunun vergi gelirlerinde azalma veya vergi yükünün çeşitli toplum kesimleri arasındaki dağılımında değişiklik pahasına yapıldığı açıktır.

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

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

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

1. Genel Gerekçe Doğru Hazırlanmamıştır

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

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

2. Tasarının Yasalaşma Süreci Gecikmiştir

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

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

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

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

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

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

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

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