



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN
VERGİ HÂSILATINA ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Rabia ÇOBAN

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN

ISPARTA – 2008

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : MALİYE EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız **YÜKSEK LİSANS** / ~~DOKTORA~~ Programı öğrencisi
P. ABİA G. OBA tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği **YAPILDI / YAPILMADI**

11.04.2008
Tarih

Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ

Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 11.04.2008
günü saat 14.30 'de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ HASILATINA ETKİSİ
konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda ~~YETERLİ / YETERLİ~~ / **YETERLİ / YETERLİ** ile aşağıdaki kararı
almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	<u>Yrd. Doç. Dr. İsmet TITİZ</u>	<u>[İmza]</u>
Üye	<u>Doç. Dr. i. Atilla ACAR</u>	<u>[İmza]</u>
Üye	<u>Yrd. Doç. Dr. Pınar ARMAĞAN</u>	<u>[İmza]</u>
Üye		
Üye		

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR** /
~~KAZANMIŞTIR~~.
Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RET" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ HÂSILATINA ETKİSİ

Rabia ÇOBAN

Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü,
Yüksek Lisans Tezi, 165 sayfa, Haziran 2008.

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN

Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Vergi tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgudur. Aslında vergi diğer sosyal olaylar gibi toplumun iktisadi yapısının, siyasi rejim ve hukuk sistemlerinin gelişmesine göre değişmiş ve yeni bir anlam kazanmıştır.

Türkiye’de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, birçok Avrupa ülkesini takiben 1950 yılında mümkün olmuştur. O dönemde gerçekleştirilen vergi reformunun bir parçası bugün hala uygulanmakta olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilerek 01.01.1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Günümüze kadar bu Kanunda önemli değişiklikler yapılmasına rağmen Kanunun temel çatısı aynı kalmıştır. 1950 yılından bugüne kadar 55 yıldır çeşitli ek ve değişikliklerle ve 80’i aşkın maddesiyle yürürlükte kalan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik oluşum ve dönüşümlerin ve küreselleşme olgusunun ışığında ve ülkemizin AB ile bütünleşme ve tam üyelik müzakereleri aşamasında nihayet derli-toplu ve çağdaş bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmaktadır. 01.06.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi gelecek yıllarda bu yeni hali ile daha faydalı/hâsılatı artırıcı etkileri olacağı söylenebilir. Kurumsallaşmaya teşvik sağlayacağı düşünülmektedir. Vergi oranının indirilmesi uluslar arası ve yerli piyasalarda rekabet gücümüzü arttıracığı beklenmektedir. Ek olarak vergisel düzenlemelerin yanında sosyal güvenlik kesintilerinin maliyet unsuru olarak işletmelere olan yükünün azaltılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi’ nin sosyal, mali ve iktisadi boyutta önemli bir maliye politikası aracı olarak görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Vergi, Vergi Hâsılatı, Vergi Yükü, Kurumlar Vergisi, Eski ve Yeni Kurumlar Vergisinin Karşılaştırılması.*

ABSTRACT**The Effect of Corporation Tax to Tax Revenue İn Turkish Tax System****Rabia ÇOBAN****Süleyman Demirel University, Department of Finance****Ph.D., 165 pages, June 2008**

Supervising Professor: Asst. Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN

Tax varied as concept and meaning in time, different definitions were made about it; in term of its financial, economic, social, judicial, political even ethical aspect, it is a concept which was institutionalized and reached to a strong system of thought. Tax is a matter of fact which took shape with the affect of various factors and went through various phases throughout history. In fact tax, like the other social events varied and had a meaning according to the devolepment of community's economic structure, political regime and judicial system.

Following most of european countries in 1950, taxing the institutes apart from natural person in Turkey was possible. 03.06.1949 dated and 5422 numbered corporate tax law was acknowledged, which was a part of tax reform in that term and still valid today and it became valid dated from 01.01.1950.

Although there had been made important changes on the law, its base structure remained same. 5422 numbered Corporate Tax Law which is valid with its additions, changes and almost 80 articles for 55 years from the date of 01.01.1950 up to the present, is being attemptted to bring into well cordinated and modern form in the light of politic and economic development-cycle and globalisation phenomenon in the world scale and in the phase of integration and full membership negotiation with European Union.

Keywords: *Tax, Tax Revenue, Tax Load, Corporation Tax, Compare of Old and New Corporation Tax.*

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ	4
1. VERGİNİN TANIMI, KAPSAMI, ÖNEMİ, TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİYİ AÇIKLAYAN TEORİLER	4
1.1. Vergi Kavramı.....	4
1.2. Tarihsel Gelişimi.....	6
1.2.1. Faydalanma Teorisi.....	7
1.2.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Görüş.....	7
1.2.1.2. Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Görüş.....	8
1.2.1.3. Vergiyi Genel Giderlerin Karşılığı Sayan Görüş.....	8
1.3. Verginin Fonksiyonları	11
1.3.1. Mali Fonksiyon	12
1.3.2. Ekonomik Fonksiyon	12
1.3.3. Sosyal Fonksiyonu	13
1.4. VERGİLEMEYE İLİŞKİN KAVRAMLAR	14
1.4.1. Verginin Kaynağı.....	14
1.4.2. Verginin Konusu	14
1.4.3. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu.....	15
1.4.4. Vergiyi Doğuran Olay.....	16
1.4.5. Verginin Matrahı.....	17
1.4.6. Vergi Muafiyeti ve İstisnası	18
1.5. VERGİLEME İLKELERİ	18
1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri.....	19
1.5.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	20
1.5.3. Fritz Neumark'in Vergileme İlkeleri	22
1.6. VERGİ TEKNİĞİ	27
1.6.1. Vergi Tarifesi	27
1.6.2. Gelir ve İkame Etkisi	30

1.6.3. Verginin Sınıflandırılması.....	31
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ	35
2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellefler ve Mükellefiyet	35
2.1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu.....	35
2.1.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	36
2.1.3. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri	37
2.1.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet.....	42
2.2. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar.....	43
2.2.1. Muafiyetler.....	43
2.2.2. İstisnalar	47
2.3. Kurumlar Vergisinde Matrahın Tespiti.....	55
2.3.1. Kazanç Tespitinde Durum	55
2.3.2. Vergilendirme Hesap Dönemi.....	57
2.3.3. Kurum Kazancının Tespitinde Kabul Edilen Giderler.....	58
2.3.4. Kabul Edilmeyen İndirimler	66
2.4. Kurumlar Vergisinin Beyanı.....	78
2.4.1. Kurumlar Vergisinde Beyanname Türleri.....	78
2.4.2. Kurumlar Vergisinin Oranı	87
2.4.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı, Tarhı ve Ödenmesi.....	89
2.4.4. Kurumlar Vergisinde Mahsuplar.....	91
2.5. Tasfiye Birleşme Devir Bölünme ve Hisse Değişimi	96
2.5.1. Tasfiye.....	96
2.5.2. Birleşme	99
2.5.3. Devir.....	100
2.5.4. Bölünme ve Hisse Değişimi.....	101

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ HÂSILATINA ETKİSİ	104
3.1. Kurumlar Vergisindeki Değişim	104
3.2. Sektörel Dağılım	112
3.3. Kurumlar Vergisinin Hâsılata Etkisi.....	126

SONUÇ	129
KAYNAKÇA	134
EKLER	150
ÖZGEÇMİŞ	165

KISALTMALAR

ASMMMO	Ankara Serbest Muhasebeci Mali M���avirler Odası
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Mecmua
C.B.�.	Celal Bayar Üniversitesi
D.E.�.	Dokuz Eylül Üniversitesi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
G�B	Gelir İdaresi Başkanlığı
G.�.	Gazi Üniversitesi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
�.�.B.F.	�ktisadi İdari Bilimler Fakültesi
�.�.	�stanbul �niversitesi
�.S.M.M.M.O.	�stanbul Serbest Muhasebeci Mali M���avirler Odası
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
s.	Sayfa

GİRİŞ

Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Vergi tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgudur. Aslında vergi diğer sosyal olaylar gibi toplumun iktisadi yapısının, siyasi rejim ve hukuk sistemlerinin gelişmesine göre değişmiş ve yeni bir anlam kazanmıştır.

Anayasamızın 73. maddesine göre vergi; ‘Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Şirketlerin vergilendirilmesi ile ilk uygulamalar 1824 yılında gerçekleştirilmiş olmasına rağmen gerçek anlamda Kurumlar Vergisi uygulamaları Birinci Dünya savaşını takip eden yıllarda görülmeye başlamıştır. Bu gelişmede, savaşın gerektirdiği finansman ihtiyacı rol oynamıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde sermaye şirketlerinin federal seviyede vergilendirilmesi 1909 yılında başlamıştır. Birinci Dünya Savaşından sonra ise bağımsız bir vergi haline gelmiştir. Almanya 1920 yılında yalnızca tüzel kişilere uygulanan Kurumlar Vergisi uygulaması başlamıştır. Japonya’da ise Kurumlar ve Gelir Vergisi 1940 yılında birbirinden ayrılmıştır. Gerçek anlamda Kurumlar Vergisi İngiltere’de 1947, Fransa’da ise 1948 yılında uygulanmaya başlamıştır.¹

Türkiye’de Kurumlar Vergisi uygulaması dünyadaki gelişmelere paralellik göstermektedir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmış bulunan Temettü Vergisi ile mükellefler arasında gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmamış ve bütün ticari teşebbüsler vergi kapsamına alınmıştır. Ancak Türkiye’de faaliyet gösteren yabancılar, kapitülasyonlar nedeniyle Temettü Vergisi ödememişlerdir. Cumhuriyet döneminde, 1926 yılında yürürlüğe konulan Kazanç Vergisinde de gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmayarak tüm kazanç sahiplerine uygulanmıştır.²

¹ Şükrü KIZILOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.15.

² Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.272.

Türkiye’de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, birçok Avrupa ülkesini takiben 1950 yılında mümkün olmuştur. O dönemde gerçekleştirilen vergi reformunun bir parçası bugün hala uygulanmakta olan 03.06.1949 tarih ve 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve 01.01.1950 yılında itibaren yürürlüğe girmiştir. Günümüze kadar bu Kanunda önemli değişiklikler yapılmasına rağmen Kanunun temel çatısı aynı kalmıştır.³ 01.01.1950 tarihinden bugüne kadar 55 yıldır çeşitli ek ve değişikliklerle ve 80’i aşkın maddesiyle yürürlükte kalan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik oluşum ve dönüşümlerin ve küreselleşme olgusunun ışığında ve ülkemizin AB ile bütünleşme ve tam üyelik müzakereleri aşamasında nihayet derli-toplu ve çağdaş bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmaktadır. 01.06.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Yeni yayınlanan 5520 sayılı kanun ile;

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

Birinci bölüm Türk Vergi Sistemi başlığı altında vergi kavramı, verginin tarihsel gelişimi, vergilemeye ilişkin kavramlar, vergileme ilkeleri ve vergi tekniği bölümlerinden oluşmaktadır.

İkinci bölüm ise Kurumlar Vergisi bölümünde oluşmaktadır. Bu bölümde 5520 sayılı Kanun üzerinde durmaktadır. Bu bölümde 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunun karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

³ OECD, **Tax Reform in OECD Countries**, September, 1992, s.21–26.

Son bölümde ise Kurumlar Vergisinin vergi hâsılatına etkisi incelenmektedir. Kurumlar Vergisi hâsılatının OECD ülkeleri ile karşılaştırılması, vergi hâsılatı yatırım indirimi arasındaki ilişki gibi noktalar incelenmiştir.

Kurumlar Vergisi gelecek yıllarda bu yeni hali ile daha faydalı/hâsılatı artırıcı etkileri olacağı söylenebilir. Kurumsallaşmaya teşvik sağlayacağı düşünülmektedir. Vergi oranının indirilmesi uluslar arası ve yerli piyasalarda rekabet gücümüzü arttıracığı beklenmektedir. Ek olarak vergisel düzenlemelerin yanında sosyal güvenlik kesintilerinin maliyet unsuru olarak işletmelere olan yükünün azaltılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi' nin sosyal, mali ve iktisadi boyutta önemli bir maliye politikası aracı olarak görülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİTEMİNE GENEL BAKIŞ

1. VERGİNİN TANIMI, KAPSAMI, ÖNEMİ, TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİYİ AÇIKLAYAN TEORİLER

1.1. Vergi Kavramı

Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Vergi tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgudur. Henri Laufenburger’e göre; ‘Romalılar döneminden bu yana bir ilerleme, bir gerileme; bir med ve cezir vergi tarihini karakterize etmiştir.’⁴

Türkçe bir terim olup, köken itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri ifade eden vergi⁵, daha sonrada gönüllü olma özelliğini koruyarak giderek geleneksel bir yükümlülüğe bürünmüş ve sonunda da zorunlu ödemeye dönüşmüştür.

Vergiyi bugün ki anlayışa uygun şekilde tanımlayan maliyecilerden biri olan Gaston Jazedir. Jaze’e göre modern devletlerde vergi kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle değişmez kurallara talep edilen parasal kıymetlerdir⁶. Bu tanımda şu özellikler dikkati çekmektedir;

—Vergi parayla ödenir.

—Vergi karşılıksızdır.

—Vergide zorunluluk vardır.

—Vergi kamu harcamalarını karşılamak üzere ve belirli kurallara göre alınır.

⁴ Henri, LAUFENGER, **Histoire de l’impôt**, s. 5.den aktaran Salih, TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993, s.318.

⁵ Nihat SAYAR, **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İstanbul, 1975.

⁶ Aytaç EKER- Kamil TÜĞEN, **Kamu Maliyesine Giriş**, Tolga Matbaası, 6. Baskı, Ankara, s.153.

— Verginin alınabilmesi için vergi ödeyen kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları gerekir⁷.

Yine bir başka Fransız maliyecisi olan Lucien Mehl verginin ekonomik ve sosyal yönlerini ilave edip yeni bir tanım geliştirmiştir. Vergi; devletin mahalli idarelerin yâda kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla kesin bir şekilde ve belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları bir paradır.⁸

Vergi kavramının bu bilimsel tanımlamalarına rağmen Anayasamızın 73. maddesinde verginin tanımı yapılmamış onun yerine vergi ödevinden söz edilmektedir. ‘Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.’ Bu tanımdan hareketle verginin başlıca özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

— Vergi kamu giderlerini karşılamak için alınır.

— Vergi miktarı vergiyi ödeyenin mali gücü ile orantılıdır.

— Vergi kanunla alınır.

— Verilen tanımlardan da anlaşılacağı gibi verginin tanımında bir birliktelik olmamasına rağmen genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

— Kamu giderlerini karşılamak için alınır.

— Vergi miktarı vergiyi ödeyenin mali gücü ile orantılıdır.

— Vergi kanunla alınır.

— Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınır.

— Vergi para ile ödenir.

— Vergi karşılıksızdır.

⁷ Aytaç EKER, **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, İzmir, 1996, s.123.

⁸ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, 4. Baskı, 1981, s.240.

— Vergide zorunluluk vardır.

—Vergiye almak için siyasi bir otorite söz konusudur.

1.2. Tarihsel Gelişimi

Günümüzde kamu giderlerinin finansmanında başvurulacak kaynakların ilk sırasında yer alan vergi; tarihsel ve sosyal bir kurum olup kökeni itibari ile beşeri müşterek hayat kadar eskidir.

Sosyal dönüşümler sonucunda bir tür kaynak paylaşım aracı olan vergi yapısı zamanla değişebilmekte ve yeni bir şekil alabilmektedir.⁹ Başlangıçta kabile reisi, derebeyi veya krallara verilen bir çeşit hediye ve yardımlar vergilerin ilk şeklidir. Toplumun sürekli değişen istek ve ideallerine bağlı olarak vergilerde bu doğrultuda zorunlu ödemeye dönüşmüştür. Yardım adı altında yapılan ödemeler daha sonraları ülkeye göre rica, lütuf, ihsan şekillerini almıştır. Zamanla da fedakârlık ve nihayet zorunluluk veya yükümlülük anlamlarına gelen kelimeler ortaya çıkmıştır.¹⁰

Roma İmparatorluğunda zorunlu bir yükümlülük ifade eden vergi Orta Çağda zorunlu olmayan ihtiyari bir ödemeye dönüşmüştür. Feodalite ile verginin özelliği değişmiş vergi halkın krala ve derebeyine kendi isteği ile verdiği bir yardım şeklini almıştır.¹¹

Sanayi devrimi öncesinde ise mülk vergilemesi ve dolaylı vergi uygulamaları şeklinde gerçekleşmiştir.18. yüzyıl sonrasında ise artan finansman ihtiyacı ile vergi üzerinde durulması gereken zorunlu bir kurum olmuştur.¹²

Osmanlı Devlet’inde ise vergi şeri ve örfi olmak üzere iki kısımdan oluşmakta idi. Şeri vergiler, İslam hukuku esaslarına göre düzenlenen zekât, öşür, haraç ve cizye olarak zorunlu vergilerden meydana gelmekte idi. Örfi vergiler ise işgal edilen ülkelerde

⁹ Ali Rıza GÖKBUNAR, **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997, s.301.

¹⁰ Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Çağ Matbaacılık, 8. Baskı, 1982, s.26.

¹¹ Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Yayıncılık, İzmir, 2001, s.142.

¹² Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi Yayını No:67, İİBF Yayını No:34, Ankara, s.99–100.

uygulanan vergilerdi.¹³ Cumhuriyet döneminde ise yapılan değişikliklerle gelir ve kurumlar vergisi 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. 1957 yılında gider vergileri reform edilmiş, 1985 yılında da KDV hayatımıza girmiştir. Vergi ismi, şekli ve yapısı ile zaman içinde büyük bir gelişme göstermiştir. Verginin bu gelişme şekli ve yapısı ile zaman içinde büyük bir gelişme göstermiştir. Verginin bu gelişme şekli onun yapısı ve esasının açıklanması hakkındaki görüşlerde bir takım değişikliklere yol açmıştır.

Aslında vergiler diğer sosyal olaylar gibi toplumun iktisadi yapısının, siyasi rejim ve hukuk sistemlerinin gelişmesine göre değişmiş ve yeni bir anlam kazanmıştır. Bu değişim içinde verginin yapı ve esasını açıklamaya çalışan teoriler ortaya çıkmıştır. Verginin hukuki mahiyetini ve esasını açıklamaya çalışan bu teoriler iki grupta incelenebilir. Birincisi fayda teorisi ikincisi ise ödeme gücü teorisidir.

1.2.1. Faydalanma Teorisi

Vergi ile herhangi bir faydanın değişimini ele alan bu teori sosyal sözleşme görüşüne dayanmaktadır. J.J. Rousseau' nun sosyal sözleşme teorisine de esas oluşturan bu anlayışa göre vergi, bir çeşit tekel fiyatı yani devletçe sağlanan hizmetlerinin fiyatıdır.¹⁴

Vergiye devletçe yapılan kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak açıklayan fayda teorisi savunucuları bu teoriyi küçük farklılıklarla üç başlık altında toplamışlardır.

1.2.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Görüş

Bu görüşe göre vergi devlet tarafından sağlanan hizmetlerin ve özellikle iç ve dış güvenliğinin bir bedeli olarak görülmektedir. Şu şekilde devam edersek serbest piyasada nasıl bir mal veya hizmetin karşılığı için bir bedel ödenirse, bunu gibi devletin sağladığı kamu hizmetleri nedeniyle fertlerin bu hizmetlerden edindiği fayda ölçüsünde vergi alınmalıdır şeklinde açıklanabilir.¹⁵

¹³ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993, s.10–11.

¹⁴ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 1998, İstanbul, s.13–14.

¹⁵ Akif ERGINAY, **Kamu Maliyesi**, 5. Basım, Ankara, 1976, s.30.

Vergi kamu hizmetlerini finanse etmek amacı ile alınmakla birlikte esas olarak bir hizmetin karşılığı olarak ele alınmamalıdır. Çünkü toplumsal hizmetlerin karakteristik özelliği ile sebebi ile bölünemeyen, pazarlanamayan, faydası belli kişilere tahsis edilemeyen, kolektif tüketime konu olan mal ve hizmetlerin faydalarının ayrı ayrı değerlendirilmesi ve bir fiyata konu olması mümkün değildir.¹⁶Bu nedenle vergiyi hizmet bedeli sayan görüş eleştirilmiştir.

1.2.1.2. Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Görüş

Bu görüşe göre vergi toplumda yaşayan bireylerin sahip oldukları mal ve mülklerini koruyan güven altında bulunduran devlete bu hizmetlerin karşılığı olarak ödenen sigorta primine benzetilmektedir. Devlet bireylerden bir sigorta şirketi gibi vergi adı altında para almakta ve karşılığında güvenlik ve asayiş sağlamaktadır.¹⁷

Bu görüşte çeşitli eleştirilere uğramıştır. Öncelikle devlet bir sigorta şirketi ile kıyaslanamaz. Çünkü sigorta şirketlerinin amaçları karlılıktır ve faaliyetleri kar sağlama çabasına yöneliktir. Devlet ise toplumun çıkarlarını ön planda tutar ve sigorta şirketlerinin aksine zararlı bir durumun oluşmaması için önceden tedbir alır.¹⁸Ayrıca sigorta şirketleri bir zarar söz konusu olduğu zaman bunu karşılamayı taahhüt eder. Oysa vergilemede böyle durum söz konusu değildir. Devlet ülkesindeki herkesin mal ve can güvenliğini sağlamak zorundadır. Bunun için ister vergi ödesin ister ödemesin herkesin mal ve can güvenliğini eşit ölçülerde korumak için gerekli tedbirleri almak zorundadır.¹⁹

1.2.1.3. Vergiyi Genel Giderlerin Karşılığı Sayan Görüş

Fayda teorisinin üçüncü açıklanış şekline göre ise toplum, bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve vergi devletçe yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığında ödenen bir pay olarak kabul edilmektedir.²⁰ Bu görüşte diğer görüşler gibi verginin haklılığını ve dayanağını açıklamakta yetersizdir. Her şeyden önce verginin

¹⁶ Sabri TEKİR; **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset, İzmir, 1990, s:19–20.

¹⁷ Hakan YILMAZ, Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, DPT Uzmanlık Tezi, Aralık 1996, s.6.

¹⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1985, s.104.

¹⁹ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.196–197.

²⁰ TURHAN(1998), a.g.e. s.15.

üretim katılma payı olarak miktarı nasıl ve neye göre hesaplanacaktır. Kamu hizmetlerinden her üretim sonucu yansıyan değer nasıl hesaplanır. Rant, ücret ve faizin fiyatları arz ve talep esaslarına göre belirlenir. Ayrıca kamu hizmetleri yalnız iktisadi değil aynı zamanda kültürel sosyal niteliktedir. Bu nedenle bu son hizmetlerin üretim sürecine katılma derecesi saptanamaz.²¹

Fayda teorisi, devletin hukuki ve sosyolojik içeriğini ve esasını göz önünde bulundurarak verginin ve piyasa ekonomisindeki fiyatın farklı olduğunu dikkate almadığı için eleştirilmiş ve kabul edilmemiştir. Fakat bu teori ferdi ve bölünebilir kamusal hizmetlerin sunulduğu bazı özel durumlarda (harç, resim, şerefiye) kısmen de olsa kabul edilmemektedir.

1.2.2 Ödeme Gücü (İktidar) Teorisi

Vergiye devletin sağladığı hizmetlerin bir fiyatı gibi kabul etmek veya sosyal sözleşmeden kaynaklanan bir görüşte açıklamak yetersizdir ve /veya kabul edilmez. Oysa vergi öyle bir olgudur ki, bunun sonucunda da vergi almak bir hak vergiyi ödemek ise kişiler için ödevdir. Devlette bu hakkı anayasal vergi düzeni içinde anayasal devlet anlayışının gereği olarak kullanılır. Anayasal devlet; hükümetlerin sahip olduğu güç ve yetkilerinin anayasal sınırlar içerisinde kullanılması, güç ve yetkilerinin yargısal denetime tabi olması demektir. Anayasal vergi düzeni ise vergileme ilgili temel ilkelerin ve kuralların anayasada yer alması, yönetimin bu ilke ve kurallar dâhilinde vergiler koyabilmesi demektir.²²

Anayasal vergi düzeni içinde ödeme gücü yaklaşımı ve adalet ilkesi dikkati çeken önemli konulardır. Ödeme gücü yaklaşımı; 1982 anayasasının 73. maddesinde de şu şekilde açıklanmaktadır; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere ‘mali gücüne’ göre vergi vermekle yükümlü olmasıdır. Adalet ilkesi ise ödeme gücü ile ilgili olup

²¹ ERGİNAY(1982), a.g.e. s.32.

²² Coşkun Can, AKTAN, Vergileme Yetkisinin Sınıflandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni, <http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-astirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergileme-yetkisi.pdf>, s.5.

ödeme güçleri eşit olanların eşit vergi vermeleri yatay adalet olarak adlandırılır iken ödeme güçleri farklı olanların ise farklı vergi ödemeleri dikey adalet olarak isimlendirilmektedir. Günümüzde ödeme gücüne ulaşmada ve buna göre vergilendirmeyi sağlamada bazı teknikler kullanılmaktadır.

En Az Geçim İndirimi Uygulaması: En az geçim indirimi; mükellefin asgari ölçülerde hayatlarını sürdürebilmelerini temin edecek kadar bir gelir durumunun aile durumlarına göre vergi dışı bırakılmasıdır.²³

Ayırma İlkesi: Çeşitli kaynaklardan kazanç ve irat elde eden kişilerin vergi ödeme güçleri, bu kişilerin elde ettikleri kazanç ve irat tutarları aynı miktarda olsa bile eşit değildir. Diğer bir ifade ile yükümlülerin şahsi vergi ödeme güçleri sadece elde ettikleri gelirin miktarına değil, aynı zamanda kaynağına göre farklıdır. Eğer örnek verecek olursak;

Sermayeden gelir sağlayanın, emekten gelir sağlayana, bekâr bir yükümlünün bir aile reisine oranla daha fazla vergi ödeme gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir.²⁴

Vergilemede Artan Oranlılık: Vergilemede eşitlik ilkesinin kapsamının genişletilmesi ile vergilemede adalet ilkesine ulaşılmaktadır. Çünkü benzer durumda olanlara farklı muamele edilmesini gerektirir ki, böyle bir uygulamanın sonucunda iktisadi birimlerin vergi öncesi ve vergi sonrası durumları gelir grupları lehine değişim gösterecektir.²⁵

Vergilemede adaleti sağlamaya çalışan bir araç olarak artan oranlılık, özellikle gelir vergisinin uygulamaya başlaması ile ortaya çıkmıştır. Ancak özellikle yüksek gelir grupları için ikame etkisinin varlığı dolayısı ile kaynak dağılımına müdahale ettiği ve refah kaybına neden olduğu gerekçesi ile eleştirilere maruz kalmıştır.²⁶Buna karşılık artan oranlılık adaletin sağlanması için sahip olduğu üstünlükler bakımından

²³ EKER-TÜĞEN, a.g.e. s.164.

²⁴ EKER(1996), a.g.e. s.128.

²⁵ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 1992, s.232.

²⁶ Fatih SARIOĞLU, 'Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık', **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi** 1/2002, s.202.

kapitalizmin olumsuz etkilerini sınırlandıran bir kurum olmaya kadar varan değerlendirmelere konu olarak vergi sistemine girmiştir.²⁷

1.3. Verginin Fonksiyonları

Devlet yüzyıllardan beri var olan sosyal bir olgudur. Devletin tanımı noktasında siyasal bilimciler ve sosyal düşünürler sürekli ‘devlet nedir?’ sorusuna cevap aradılar. Devlet konusundaki kavram ve tanımların çeşitliliği anlayış farklarından meydana gelmektedir.²⁸ Çünkü devlet, insanlık tarihinin belli aşamalarında ortaya çıkmış ve bu aşamalarda şekillenmiştir. Tarihin değişik dönemlerinde devletin tanımlanmasında farklılıkların olması da devlete yüklenen görev ve fonksiyonlardaki değişimden kaynaklanır. Devletin tanımı yaşanan çağın özelliklerine, siyasi ve idari yapısına, ideolojik yaklaşımlara göre farklı tanımlanmıştır. Günümüzde ise insanların toplum yaşamında başvurdukları bir örgütlenme biçimi ve siyasal bir organizasyon olarak tanımlanmakta ve ulusal sınırlar içinde yaşayan insanların ortak nitelikteki gereksinimlerini karşılamak devletin temel aracı olarak kabul edilmektedir.²⁹

Devlet kendinden beklenen görevleri yerine getirmek için belirli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Tarihi gelişim süreci içinde bu ihtiyaçlarını mal ve hizmet olarak alırken günümüzde kamu gelirleri parasal olarak tahsil edilmektedir. Kamu gelirlerinin en önemli kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi sürekli ilgi konusu olmuş ve vergilemenin niteliğinde amaç ve fonksiyonlarında sürekli değişim yaşanmıştır.³⁰

Adam Smith, David Ricardo gibi klasik iktisatçıların devlete atfettikleri görev ‘jandarma devlet’ modelidir. Zorunlu bir varlık olarak gördükleri devlet; güvenlik, savunma, adalet ve diplomasi görevlerini yerine getirecek ve hiçbir şekilde piyasaya

²⁷ Orhan, DİKMEN, **Maliye Dersleri**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s.247.

²⁸ Toprak ERKAN, **Demokratik ve Etkin Bir Devlet İçin Türk Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, Gazi Üniversitesi, SBE Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, s.4.

²⁹ İsmail GÜNEŞ, **Devlet Kavramı**, <<http://idari.cu.edu.tr/igunes/kamu/devlet.htm>>, (2005).

³⁰ Mehmet ÖZKARA, **Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar**, <http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm>, (14. 02. 2005), s:1.

müdahale etmeyecektir. Devlet sınırlı bir alanda mal ve hizmet üreteceği için harcamaları da sınırlı olacaktır. Bunun içinde özel ve kuruluşlardan az miktarda vergi alacaktır.³¹ 1929 ekonomik buhranından sonra mali liberalizmin yerine müdahaleci devlet anlayışının geçmesi ile vergilemenin mali olmayan amaçları teori ve uygulama alnına girmeye başlamıştır. Böylece vergiler mali amaçlarının yanında ekonomik ve sosyal amaçla da kullanılmaya başladı.³²

Verginin başlıca üç fonksiyonu vardır. Bunlar ile ilgili aşağıda ayrıntılı bilgi verilmektedir.

1.3.1. Mali Fonksiyon

Mali fonksiyon verginin geleneksel fonksiyonudur. Buna göre vergiler kamu harcamalarını karşılamak için alınır. Fakat bu mali amaç vergi sisteminin yeni durumuna kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmalıdır. Yani birden bire ortaya çıkan normalin üzerindeki artışlara rahatlıkla uyum sağlamalıdır. İkinci olarak verginin tarh ve tahsiline ilişkin direkt masrafların mümkün olduğu kadar az olması, son olarak ta piyasa mekanizmasının işleyişini azaltmamaktır. Fiskal amaç vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine uymak ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün olduğu mertebe tarafsız kılmaktadır.³³

1.3.2. Ekonomik Fonksiyon

Vergi, devlet anlayışında meydana gelen gelişmeler sonucunda, tarafsız devletin yerine müdahaleci devlet anlayışı gelişmiştir, bunun sonucunda tarafsız olarak alınan vergi de müdahaleci olarak alınan vergiye dönüşmüştür. Devletin giderek müdahalecilik kazanması sonucu vergide yeni fonksiyonlar kazanmıştır. Ekonomik fonksiyonda bunlardan biridir.

³¹ Aytaç EKER, **Maliye Politikası**, Takav Matbaacılık Yayıncılık San. A. Ş. , Ankara, 1994, s.22.

³² Kamil GÜNGÖR, **İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler**, <<http://www.ceterisparibus.net/dusunce/merkantilizm.htm>>, s.16, (08.07.2005).

³³ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul, 1996, s. 33–34.

Verginin ekonomik sonuç yaratmasından yararlanarak korumak ve geliştirilmek alanlar için vergi teşviki, önlemek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak sureti ile ekonomi politikası aracı olarak kullanılabilir. Bu konuda yatırımları teşvik etmek, üretim ve tüketimi teşvik etmek yâda kısıtlamak, tasarrufu teşvik etmek gibi yollara başvurulabilir. Vergiler yolu ile ülkeler, yatırım yapılacak alanlarda yatırımcılara bazı avantajlar getirerek ilgili alanlarda yatırımların maliyetini ucuzlatarak üretimi arttırmaya çalışırlar. Vergilerle ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri kısıtlayıcı yönde düzenlemeler yapılmaktadır.³⁴

1.3.3. Sosyal Fonksiyonu

Vergilemenin sosyal amacı özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmamaktadır. Bunun için devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi gerekir. Çünkü adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereğidir.³⁵

Sosyal amacın gerçekleştirilmesinde başvuru yollarından bazıları şu şekildedir:

—Artan oranlı gelir vergileri, belli sınırın üzerinde bulunan gelirden alınan ek vergiler, gider vergilerinde vergiye tabi mal ve hizmetten alınan vergilerin bunların lüks olup olmamalarına göre farklılaştırılması, toplumda ki gelir farklılıklarını kısmen olsun kaldırmak amaçlıdır.

—Servet vergileri türleri ile birlikte diğer amaçlar yanında servet farklılıklarını ortadan kaldırmak amacını güden vergilerdir.

³⁴ Salih TURHAN, **Vergileme ve İktisadi Büyüme**, İ. Ü. Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:23, İstanbul, 1975, s.249.

³⁵ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.174.

—Yaşlılara, iktisaden korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılmasıdır.³⁶

—Nüfus politikasına ilişkin amaçlar izlenebilmektedir. Evlenmeleri teşvik için evli yükümlülere vergi indirimi yapılması gibi, 1920’de Fransa’da kabul edilen bekarlık vergisi ile 1943’te Almanya da uygulanan evlilik yardımı buna örnek gösterilebilir.³⁷

Vergilemenin sosyal fonksiyonu ile negatif dışsallığın azaldığını da söyleyebiliriz. Çevre kirliliği negatif bir dışsallık iken işletmelerden alınan bu türlü vergiler ile negatif dışsallıklar asgari seviyeye indirilebilir.

Sonuç olarak toplum hayatında ortaya çıkan sorunlar yine verginin etkili bir araç olarak kullanılmasını zorlamaktadır.

1.4.VERGİLEMEYE İLİŞKİN KAVRAMLAR

1.4.1.Verginin Kaynağı

Kaynak suyun çıktığı yer olduğuna göre verginin kaynağı da milli gelir olmaktadır. Milli gelirin artması ölçüsünde vergi gelirlerinin de artması söz konusudur. Böylece milli gelirden üretim faktörlerinin aldıkları paylarda artacaktır. Vergi genellikle kişilerin sahip olduğu ekonomik kaynakların gelirleri üzerinden alınmaktadır.³⁸

1.4.2.Verginin Konusu

Vergi teorisinin temel tartışma noktalarından biride verginin konusu yani verginin hangi faaliyet sonucunda doğacağı veya doğması gerektiğidir.³⁹ Nelerin vergi konusunu teşkil edeceğini önceden sınırlandırmak mümkün değildir. Çünkü verginin konusunu oluşturan, yeni vergi mükelleflerinin dayandığı iktisadi unsurlar zaman içinde sürekli değişmiştir ve halen daha değişmektedir. Kısacası verginin konusu verginin üzerinden alınan şeydir.

³⁶ Nihat, EZİDOĞAN, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitabevi, Bursa 1998, s.62.

³⁷ TURHAN (1998), a.g.e. s.39–40.

³⁸ Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Anadolu Matbaası, İzmir, 2001, s.150.

³⁹ YILMAZ (1996) a.g.e., s:9.

Verginin konusu bir mal yâda eşya olabilir; mesela bina, arazi ve arsa gibi gayrimenkul mallar ise emlak vergisinin konusu içine girer. Yine ayrıca bir üretim veya hizmette olabilir verginin konusu; tıpkı bankadaki işlemlerimizin sonucunda ödemek zorunda olduğumuz banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi.

Vergi doğrudan gelir üzerinden de alınabilir. Gerçek kişi ve serbest meslek erbabından alınan gelir vergisi gibi veya kurum kazancı üzerinden alınan kurumlar vergisi gibi.

Örneklerde görüleceği üzere bazı vergi konuları ilgili vergi konusu ile adlandırılmaktadır.

Sonuç olarak verginin konusu üzerine vergi konulan ve doğrudan doğruya veya dolayısı ile verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur. Bu bir mal veya eşya bir hizmet, bir gelir, bir sermaye, tüketim vb. olabilir.⁴⁰

1.4.3.Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

V.U.K 8.maddesinde mükellef; vergi kanunları gereğince kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi şeklinde tanımlanmıştır. Vergi borcu devletin vatandaşla yaptığı bir sözleşmeden değil kanun hükmünden doğar vergi kanunları vergi borcunun miktarını, doğduğu zamanı belirttiği gibi, vergi mükelleflerinin kim olduğunu da belirtir.⁴¹Örneğin gelir vergisinde gelir sahibi gerçek kişiler, kurumlar vergisinde ise gelir elde eden tüzel kişilerdir.

Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir. Bu nedenle medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar yani küçükler, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar vergi mükellefi olabilirler. Örneğin reşit olmayan bir çocuk ölen babasından kendisine miras yoluyla intikal eden mallardan dolayı veraset ve intikal vergisi mükellefi olur. Ancak bu çocuğun vergilendirmeye ilişkin şekli ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmesi

⁴⁰ Akif ERGİNAY; **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1976, s.36.

⁴¹ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, İstanbul, 1982, s.14–15.

mükellefiyeti kaldırmaz. Buna göre alım satımı yasak olan bir malı alıp satan bir kimse elde ettiği kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefidir.⁴²

Tüzel kişilerde ise kanun ve tüzüklere göre gerekli organlara sahip olmaları ile başlamaktadır. Tüzel kişilerin idaresi yetkili organlarca beyan edilir. Organların hukuksal işlemleri yâda diğer herhangi bir eylemi tüzel kişiliği bağlamaktadır.⁴³

Mükellefiyet esas olarak kişiseldir başkasına devir edilemez. Ancak ölüm halinde kanuni veya atanmış mirasçılara geçer. Belli bir vergi borcu için vergi kanunlarının birden fazla kişiyi işaretlemesi halinde müteselsil mükellefiyet söz konusudur. Yine kaynakta vergi kesmek zorunda olanların asıl vergi mükellefi ile birlikte sorumlu olmaları müşterek mükellefiyete yani vergi sorumlusuna örnektir.⁴⁴

Vergi sorumlusu Vergi Usul Kanunumuzda verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişidir şeklinde tanımlanmıştır (VUK md. 8/2). Sorumluluk ile ilgili hususlarda vergi kanunları ile belirlenir. Sorumluluk sıfatından doğan ödevlerde mükellefiyet gibi başkasına devir edilemez.⁴⁵

1.4.4.Vergiye Doğuran Olay

Vergiye doğuran olayı verginin konusu ile karıştırmamak gerekir. Vergi devlet bakımından alacak, yükümlüsü bakımından borçtur. Vergi usul kanunumuz vergiyi doğuran olayı şöyle tanımlamaktadır; vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Başka bir deyimle vergiyi doğuran olay vergi yükümlüsünü vergi borçlusu haline getiren olay veya fiildir. Vergiyi doğuran olay gelir vergisinde vergi yükümlüsünün geçen hesap döneminde gelir elde etmesidir. Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay ise gümrük mallarına tabi malların gümrük sınırlarını aşmasıdır. Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay vergi yükümlüsünün sahip olduğu motorlu, hava, kara ve deniz taşıtlarıdır. Yukarıda saydığımız vergilerde verginin konusu gelirdir, kazançtır veya vergi alınan mallardır.

⁴² Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s.49.

⁴³ Mehmet TOSUNER - Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2003, s.48.

⁴⁴ Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2003, s.262.

⁴⁵ TOSUNER – ARIKAN(2003), a.g.e., s.53.

Demek oluyor ki vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır.⁴⁶

1.4.5.Verginin Matrahı

Vergi matrahı vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden miktar yâda değerdir. Matrah bazen ağırlık, yüzölçümü, hacim türünden ifade edilebileceği gibi iktisadi bir değerde olabilir.⁴⁷ Matrah eğer yüzölçümü veya hacim türünde ifade edilir ise spesifik matrah olarak ifade edilir. Spesifik matraha örnek olarak MTV gösterilir. İktisadi (parasal) değer ifade eder ise de advolorem matrah olarak adlandırılır.

Vergi mükellefinin çeşitli kaynaklardan sağladığı gelirin tümü vergilendirilemez. Bütünü üzerinden eğer indirimler söz konusu ise önce indirimler yapılır daha sonra bulunan miktara vergi oranı uygulanarak mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı hesaplanır.

Vergi matrahının tespitine ilişkin usuller vardır. Bunlardan beyan usulünde mükellefler veya vergi sorumluları vergi matrahını kanunda belli edilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler. Karineler usulünde ise mükellefin vergi matrahı dış belirtiler yardımı ile belirlenir. Bu usulde matrah alet, makine, işçi sayısı gibi ölçülerle belirlenir.1926 yılına kadar Fransa’da uygulanan binalardan kapı ve pencere sayısına göre alınan vergiler gibi. Son olarak da idarece takdir usulünde vergi dairesince tek taraflı olarak matrah hesaplanır. Vergi dairesi takdir komisyonları ve vergi inceleme elemanlarınca uygulanır.⁴⁸ Günümüzde en çok beyan usulü kullanılmaktadır.

⁴⁶ İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, s.146.

⁴⁷ ULUATAM (2003), a.g.e., s.263.

⁴⁸ TOSUNER – ARIKAN(2003), a.g.e. s:90–91.

1.4.6. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Vergi kanunları yasal yükümlülük getirirken, bazı nedenlerle bu yükümlülüğü sınırlandırılabilir. Vergi kapsamı dışında kalma sonucu doğuran bu hallerden biri istisna diğeri ise muafiyettir.⁴⁹

Muafiyet; vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber yine aynı veya diğerk kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının vergi mükellefi dışında bırakılmasıdır. İstisna ise, vergi kanunu hükümleri esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi konularının aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasıdır. Bu halde muafiyet kavramı belirli kişiler için, istisna ise belirli konular için söz konusudur.⁵⁰

1.5.VERGİLEME İLKELERİ

Vergileme ilkeleri çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır. Vergileme ilkeleri bir yandan ekonomik, sosyal düzen ve ideolojideki gelişmelere, diğerk yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişimlere uğramıştır.⁵¹

Vergileme ilkeleri ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkan ve/veya iktisadi mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar ve kurallardır.⁵²

17.yy'dan itibaren birçok iktisatçı tarafından vergileme ilkeleri konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüş. Fakat mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması özellikle A.Smith ve A.Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlamış ve

⁴⁹ Hüseyin BAYRAKLI – Osman PEHLİVAN; **Vergi Hukuku**, Yıldızlar Matbaası, İstanbul, 1995, s.30.

⁵⁰ Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Çağ Matbaası, 8. Baskı, 1982, s.44.

⁵¹ TURHAN (1993), a.g.e. s.190.

⁵² Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaası, İzmir, 1996, s.181.

yoğunlaşmıştır.⁵³ Vergi politikasının ve tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler modern mali literatürde F.Neumark ile bilimsel bir şekle bürünmüştür.

1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in 1776 yılında yayınlanan 'Milletlerin Zenginliği' adlı eserinde önemle üzerinde durduğu adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri halen bütün maliye otoriteleri tarafından benimsenmekte gerek mükellef gerekse hazinenin çıkarlarını gözetken bu ana ilkeler 'Vergilemenin Dört Temel Direği' ve 'Mükelleflerin Hukuk Beyannamesi' mahiyetinde olduğu kabul edilmektedir.⁵⁴

Adalet İlkesi:

Adam Smith 'Milletlerin Zenginliği' adlı kitabında; 'Her devletin vatandaşları devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır' ifadesi bulunmaktadır.⁵⁵ Adam Smith bu kuralın açıklamasını yaparken devlet harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün idare giderlerine benzetmekte ve hissedarların bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olarak harcamalara da katılmaları gerektiğini düşünmektedir.⁵⁶

Kesinlik İlkesi:

Vergilemede kesinlik ilkesi; ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödenme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü tarafından bilinmesi gerektiğini belirtir. Ödenmesi gereken verginin özellikle miktarının belirli olmaması vergi yükümlülüklerini sürekli bir belirsizlik içinde bırakır. Böyle bir durum vergi yükümlülerinin vergiye karşı tepki duymalarını ve dolayısıyla kamu otoritesine olan güvenlerinin sarsılmasına yol açar.⁵⁷

⁵³ Nihat SAYAR, **Kamu Maliyesi Cilt 1**, İ. İ. T. A, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, İstanbul, 1975, s.99.

⁵⁴ SAYAR (1975),a.g.e, s:99.

⁵⁵ TÜRK (1999), a.g.e., s.120.

⁵⁶ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, 4. Baskı, Kırklareli-Vize, 1981, s.314.

⁵⁷ Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi 2**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s.25.

Uygunluk İlkesi:

Bu ilkeye göre her verginin yükümlüler için en uygun zaman ve biçimde alınması gerekir. Özellikle devlet ve vatandaşlar arasındaki ilişkilerin kötü, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde yardımcı nitelikte olan bu ilke mali psikoloji açısından önemlidir. Bir vergi politikasının yükümlülerini vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkilemek ve böylece vergi kaçakçılığına teşebbüs hallerini mümkün olduğu kadar sınırlandırarak, vergi gelirlerini artırma konusunda yapacağı başarısı diğer etkenler yanında uygunluk ilkesine bağlıdır.⁵⁸

İktisadilik İlkesi:

İktisadilik ilkesine göre bir vergi sisteminin meydana getirilişi ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesinde vergi idaresinin ve bütün mükelleflerin tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri mümkün olduğu ölçüde düşük düzeyde ayarlanmalıdır.⁵⁹

1.5.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri

Vergilerin bazı sosyal hedeflere ulaşabilmek için bir araç olarak kullanılabileceğini 19.yy da ileri süren ve savunan Adolph Wagner görüşlerini kendi döneminin bir istisnası olarak kabul etmek gerekir. Zira 19.yy da tarafsız devlet ve tarafsız vergi görüşü hâkimdi.⁶⁰ Adolph Wagner'in ilkeleri dört ana başlık altında incelenebilir.

Mali İlkeler:

Yeterlilik ve esneklik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yeterlilik İlkesi: A.Wagner yeterlilik ilkesini 'Vergileme bir mali dönem içerisinde meydana gelen mali ihtiyaçları diğer finansman araçlarının yetersiz kaldığı yada arzulanmadığı nispette karşılayabilmelidir.' şeklinde tanımlamaktadır.⁶¹

⁵⁸ TURHAN (1998), a.g.e., s.193.

⁵⁹ Fritz, NEUMARK, **Vergi Politikası** (Çeviren: İclal Cankorel), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, No:2090.357.53, İstanbul, s.404.

⁶⁰ EKER – TÜĞEN (1995), a.g.e., s.159.

⁶¹ Adolph WAGNER, **Finanzwissenschaft Teil 2**, s:307, Salih Turhan, Vergileme İlkeleri ve Vergi Politikası, 1998, s:196.

Esneklik İlkesi: Wagner, vergilemede esneklik ilkesini ‘vergileme mali ihtiyaçlardaki değişmelere uyabilecek ve diğer finansman kaynaklarından karşılanamayan masraf açığını kapatabilecek unsurları kapsmalıdır’ şeklinde açıklamıştır. Bu ilkenin varlığını haklı kılan nedenler; uzun süreli yapısal etkenler ve kısa süreli konjonktürel etkindir. Bu etmenler dolayısı ile kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışların vergilerle otomatik olarak karşılanması gerekir.⁶²

İktisadi İlkeler:

A.Wagner’e göre iktisadi ilkeler uygun vergi kaynaklarını ve çeşitlerini seçme ilkesinden oluşmaktadır. Yani ekonomik yönden uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve mükelleflerin davranışları üzerinde yapacağı etkiler bakımından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği hususunda durmaktadır. Diğer bir dikkat edilmesi gereken nokta ise vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarını, vergiden kaçınmalarını ve ödedikleri vergileri fiyat mekanizması ile üçüncü şahıslara yansıtma davranışlarını ve mümkün olduğu ölçüde bu ilke ile azaltılmalıdır.⁶³

Ahlaki İlkeler:

Genellik İlkesi: Bu ilkeye göre, bir ülkede yaşayan herkes sosyal sınıf farkı gözetmeksizin kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır.⁶⁴ Bu nedenle bir ülkede bulunan tam ve dar mükellefler ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi yüküne katılmak zorundadır. Çünkü devletin sunduğu kamu hizmetinin yararı tüm toplumdur.⁶⁵ Vatandaşlar arasında dil, ırk, din, cinsiyet ve siyasi düşünce vb. iktisat dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirmeye gidilmesi vergilemede genellik ilkesine ters düşmektedir.⁶⁶

Eşitlik İlkesi: Vergilemede eşitlik ilkesine göre bireyler genel vergi yükünü kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile mükelleflerin vergi ödeme

⁶² TURHAN (1993), a.g.e., s.202.

⁶³ İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, İstanbul, 1992, s.146.

⁶⁴ Erdoğan ÖNER, **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A. P. K. , Yayın No:1986/282, Ankara, s.77.

⁶⁵ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.247.

⁶⁶ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.147.

güçlerini dikkate almak sureti ile vergilendirilmesidir. Bu ilke ile genel vergi yükü toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumları dikkate alınarak dengeli bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergilemede eşitlik; ödeme güçleri eşit durumda bulunan kimselerin aynı (yatay eşitlik), farklı ödeme gücüne sahip kimselerin ise farklı (dikey eşitlik) vergilendirilmesidir.⁶⁷

Teknik İdari İlkeler:

A.Wagner'in vergi idaresinin en yüksek prensipleri olarak nitelendirdiği bu ilkeler üç kısımdan oluşmaktadır.

Belirlilik İlkesi: A.Wagner'deki belirlilik ilkesi A.Smith'deki kesinlik ilkesinin geliştirilmiş biçimidir. Belirlilik ilkesi A.Wagner'e göre idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmasının yanında vergi miktarının, zamanının, ödeme biçiminin kesin ve açık olarak mükellef tarafından bilinmesidir. Ayrıca vergi yasalarının sade bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde açık olarak düzenlenmesi de⁶⁸ bu ilkenin gereğidir.

Uygunluk İlkesi: Gerek yükümlüler, gerekse maliye için önem taşıyan uygunluk ilkesinin gerçekleşmesi, verginin ödenmesi bakımından en uygun yer, zaman, ödeme vasıtası ile yöntemlerine ilişkin gerekli önlemlerin alınmış olmasına bağlıdır.⁶⁹

İktisadilik İlkesi: Vergi toplama masraflarının asgari seviyede olmasını, toplanan vergiler ile vergi toplama masrafları arasındaki mesafenin iyi korunmasını esas almaktadır.⁷⁰

1.5.3. Fritz Neumark'ın Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri A.Smith ve A.Wagner ile maliye literatürüne girmesine rağmen F.Neumark ile bilimsel bir şekle bürünmüştür.

Mali Bütçeye Ait Vergileme İlkeleri:

⁶⁷ Ali Rıza GÖKBUNAR, 'Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme', C. B. Ü. İ. İ. B. F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:4, Yıl:1998, s.10.

⁶⁸ HEREKMAN (1998), a.g.e., s.28.

⁶⁹ TURHAN (1998), a.g.e., s.207-208.

⁷⁰ EKER (2001), a.g.e., s.165.

Vergi Hâsılatının Yeterliliği: Vergilemenin temel amacı devletin yeterli gelir sağlayarak kamu harcamalarını finanse etmesidir. Bu yüzden vergi hâsılatı kamu harcamalarının karşılanmasına imkân verecek ölçüde düzenlenmelidir. Kamu harcamalarının vergi gelirleri ile karşılanma oranı yükseldikçe yeterlilik ilkesine bir adım daha yaklaşmış olur. Verginin mali amacı ve dolayısıyla yeterlilik ilkesi mutlak olmayıp belirlenmiş kamu harcaması hedefine göre nispi olarak belirlenmektedir.⁷¹

Vergilemede yeterlilik ilkesi gereği, vergi muafiyeti, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanunda vergi ayrıcalıkları adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, o verginin uygulanmasından önemli bir hâsılat beklenemez, o vergi verimli olamaz.⁷²

Esneklik İlkesi: Bu ilkeye göre belirli vergilerin veya bir bütün olarak vergi sisteminin büyüyen kamu harcamalarının finansmanını karşılamaya yetecek kadar esnek olması gerekir.⁷³ Ayrıca vergi gelirlerinin ekonomik şartlardaki değişiklikleri yani gerek reel üretimde gerekse fiyat seviyesinde meydana gelen değişiklikleri yakından izlemesi gerekir. Dolayısıyla uzun süreli yapısal nedenler veya kısa süreli konjonktürel etkenler dolayısıyla meydana gelen kamusal harcamalardaki artışların, vergiler ile karşılanabilmesi esnekliği getirmektedir. Artan kamu harcamalarının mevcut vergilerdeki artışlarla karşılanamaması halinde vergi oranlarında yapılacak artışlarla hâsılatın belli bir düzeye kadar arttırılmasının mümkün olduğu durumlarda müdahaleli esneklik ortaya çıkmaktadır.⁷⁴

Ahlaki ve Sosyal Politikaya İlişkin Vergileme İlkeleri:

Adalet İlkesi: Vergilemede adalet subjektif bir kavram olup zamana, mekâna, ideolojilere ve kurumlara göre değişmektedir. Vergilemede adalet ilkesi zaman içinde farklı şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkesin kabul edebileceği bir tanım oluşturulamamıştır. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için büyük ölçüde eşit

⁷¹ İzzettin ÖNDER - Oktay TÜREL – Nazım EKİNCİ – Cem SOMEL, **Türkiye’de Kamu Maliyesi Finansal Yapı ve Politikalar**, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993, s.30.

⁷² İlhan ÖZER, ‘Vergilemede İki Temel Sorun’, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Yıl:27, Sayı:324, 1993, s.8-9.

⁷³ GÖKBUNAR (1998), a.g.m., s.7.

⁷⁴ Sabri TEKİR, **Vergi Teorisi**, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987, s.56.

durumdakilerin eşit muameleye tutulmasına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır.⁷⁵

Adalet ilkesi fayda yaklaşımı, ödeme gücü yaklaşımı ve fedakârlık yaklaşımı ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Fayda Yaklaşımı; kişilerin devlet hizmetlerine katılmaları kamu hizmetlerinden faydalanma ile doğru orantılı olarak açıklanmaktadır.⁷⁶ Fayda ilkesi aynı seviyeden kamu hizmetlerinden yararlanan insanların aynı miktarda vergi ödemesi (yatay eşitlik), farklı düzeylerde hizmetten yararlananların daha fazla vergi ödemesi (dikey eşitlik) halinde gerçekleşir. Bu kurama göre hizmetten hiç yararlanamayanlar söz konusu hizmet için alınan vergiden muaf olmalıdırlar.⁷⁷

Ödeme Gücü Yaklaşımı; vergilendirmede belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre katılmasını ifade etmektedir.⁷⁸

Fedakârlık Yaklaşımı; esas olarak her mükellefin eşit miktarda fayda almasını sağlamaktır.

Fedakârlıkta her mükellefin eşit olması düşünülmüş ve üç görüş ortaya atılmıştır. Eşit fedakârlık, her mükellefin varlığının toplam faydasından eşit kısmının vergi olarak alınmasıdır. Eşit oranlı fedakârlık, mükelleflerden gelirleri yüksek olanların az olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları düşünülerek yüksek gelirli olanların daha fazla vergi vermesidir. En az toplam fedakârlık, yaklaşımına göre mükelleflerin vergilendirilmesi sonucu topluma yüklenen fedakârlığın minimum olmasıdır.⁷⁹

⁷⁵ Fritz NEUMARK, Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları, İstanbul, 1970, s.21.

⁷⁶ Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s.417.

⁷⁷ GÖKBUNAR (1998), a.g.m., s:12.

⁷⁸ TURHAN (1993), a.g.e., s:329.

⁷⁹ ERGİNAY (1982), a.g.e., s.47-48.

Genellik İlkesi: Bu ilkeye göre vergi ödeme gücüne sahip olan herkes sosyal sınıf farkı, din, dil, ırk, cinsiyet vb. nedenlerle kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Yalnız bu ilkenin de tam olarak uygulanmasına olanak yoktur. Çünkü ekonomik, sosyal, politik ve vergi adaleti ile ilgili nedenlerle mükelleflere vergi indirimleri, muafiyetler ve istisnalar tanınmakta ve böylece bir kısım mükellef yâda vergi konuları vergi dışı kalmaktadır. Bu durumda önemli olan bu istisna ve muafiyetlerin vergi adaletini bozucu etkilere yol açmamasıdır.⁸⁰

Eşitlik İlkesi: Bu ilke yine A.Wagner'de ki eşitlik ilkesi uyarınca bireylerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri uyarınca katılmalarını ifade etmektedir. Yine burada dikkat edilmesi gereken unsur daha önce tanımladığımız gibi dikey ve yatay eşitlik kavramlarıdır.

Nisbilik Kavramı: Nisbilik ilkesinin diğer bir adı da ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi olarak tanımlanır. Bu ilke ödeme gücü yaklaşımı ile aynı anlamda kullanılmaktadır.

Yeniden Dağıtım İlkesi: Bu ilke ile amaçlanan rasyonel bir vergi politikası kişiler arasındaki vergi yükü dağılımının iktidar ilkesinin gerçekleşmesi için gerekli ölçünün üzerinde artan oranlı bir gelişme göstermesini sağlayarak ve böylece serbest piyasada oluşan birinci dağılımdaki farklılıkları azaltarak, gerek piyasa ekonomisinin temel kurallarına gerekse geçerli olan adalet anlayışına ters düşmeyen bir biçimde gelir ve serveti yeniden dağıtmaktadır.⁸¹

İktisadi ve Siyasi Vergileme İlkeleri:

İktisadi ve siyasi vergileme ilkeleri, vergisel yönetici tedbirlerden kaçınma, kişilerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetlerine yapılan vergisel müdahalelerin en az seviyeye indirilmesi, vergilerin rekabet sistemine verebileceği zararların önlenmesi gibi ilkelere meydana gelir. İktisaden rasyonel bir vergi politikasının gerekleri, iktisadi düzenle ilgili politikalar tarafından belirlenir. Vergi politikasının yönetici

⁸⁰ Saffet İRTENK, **Maliye**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:64/13, İzmir, 1971, s.122.

⁸¹ Turhan, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992, s:207.

tedbirlerden kaçınma ilkesine bağlı olarak, piyasa ekonomisine sistematik olmayan müdahalelerde bulunmaması gerekir.⁸²

Vergi Hukuku ve Vergi Tekniğine Ait İlkeler:

Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistematik Bütünlüğü İlkesi: Vergi sistemi, bir verginin konulması sırasında vergi konusunda mevcut hükümlerin birbirleri ile uyum halinde bulunmasını ifade etmektedir.⁸³ Vergilerin birbirleri ile uyumlu olması ve birbirlerini tamamlaması bir vergi kanununun konusuna giren işlemin bir başka vergi kanunu ile kapsam dışına alınmamasını yani bir bütünlük oluşturulmasıdır.⁸⁴

Verginin Açıklığı İlkesi: Bu ilke ile vergilemede ödeme zamanı, ödeme yeri, ödeme şekli ve ödenecek tutar net bir biçimde kesin ve belirli olmanın yanında yasalarında herkesin anlayabileceği şekilde düzenlenmesini de kapsamaktadır.

Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi: Bu ilkeye göre vergi sistemi bir bütün içinde şekillendirilmeli, alınan vergi tedbirleri ve bunların amaçları normal bir vatandaşın anlayışına ve politik eğilimlerine aynı zamanda verginin uygulamasında tarh, tahsil ve kontrol görevini yapacak kurumların kapasitelerine uygun olmalıdır.⁸⁵

Vergi Hukukunun Daimilik İlkesi: Bu ilkeye göre vergi kanunları ve yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarife ile ilgili olmayan tüm vergi hukuku normlarının sadece büyük zaman aralıkları ile mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir. Bu ilke vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi olmayıp, aksine yeri geldiğinde belirli bir program çerçevesinde değiştirilmesini öngörmektedir.⁸⁶

⁸² EKER(2001), a.g.e., s.171.

⁸³ TEKİR (1987), a.g.e., s.57.

⁸⁴ İlhami SÖYLER, 'Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu', **Maliye Dergisi**, Sayı:126, 1997, s.66.

⁸⁵ GÖKBUNAR (1998), a.g.m., s:16.

⁸⁶ Doğan ŞENYÜZ, "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", **İÜ-İktisat Fakültesi**, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694.542.77, İstanbul, s.209.

Vergilemede İktisadilik İlkesi: Bu ilkeye göre verginin devlete olan maliyeti mümkün olabildiğince düşük olmalıdır. Sadece verginin tarh, tahsil giderleri değil ayrıca vergilerle ilgili uyuşmazlıkların giderleri de eklenmelidir. Önemli olan verginin hedefine ulaşmasında en az kaybın hedeflenmesidir.

Vergilemede Rahatlık İlkesi: Bu ilke daha çok vergi psikolojisi açısından önemlidir. Çünkü vergi mükellefinin gelirini harcamasını azaltır. Sonuçta da vergiyi psikolojik olarak hissetmesini sağlar. Bu yüzden vergi kuralları mükellefleri rahatlatacak yönde olması gerekmektedir.⁸⁷

1.6. VERGİ TEKNİĞİ

1.6.1. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi; vergi borcunun hesaplanabilmesi için uygulanan ölçülerdir şeklinde tanımlanabilir. Tarife karışık bir kavramdır. Çünkü kendini oluşturan unsurlar vergi matrahına ve yükümlüsünün özelliklerine göre aynı vergi için bile farklılık gösterebilir. Günümüzde bu ölçüler genellikle oran şeklindedir. Gelir ve kurumlar vergilerinde belli bir oran söz konusudur. Ancak bazı vergiler için maktu (sabit bir tutar) ölçüler kullanılır. Motorlu taşıtlar vergisinde tarife taşıtın cinsine, ağırlığına ve bazı teknik özelliklerine göre belirlenmiş sabit bir tutar söz konusudur.⁸⁸

Oran şeklindeki tarifeler düz oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı olmak üzere üç tanedir.

Düz Oranlı Tarife: Matrah ne olursa olsun vergi oranının değişmemesi sabit kalmasıdır. Düz oranlı vergi uygulanması son derece basit bir vergidir. Düz oranlı vergiyi optimal vergileme ilkeleri açısından şu şekilde değerlendirebiliriz.⁸⁹

⁸⁷ TÜRK (1992), a.g.e., s.145.

⁸⁸ PEHLİVAN(2004), a.g.e., s.68.

⁸⁹ Aktan, Can AKTAN, **21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi**, Ankara: TOSYÖV Yayınları, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/duz-oranli.html, (2000).

—Vergi adaleti açısından uygun bir vergidir. Ayrıca maliye terminolojisindeki yatay ve dikey adalet kavramlarına da uymaktadır. Çünkü az kazanan az, çok kazanan çok vergi ödemektedir.

— Kanun önünde eşitlik ilkesine de uymaktadır. Herkese, hiçbir ayırım yapılmaksızın aynı vergi oranı uygulanır. Vergi yükümlüleri açısından ayrıcalık yapılmaması, hiç bir kişi ya da kuruma özel imtiyazlar sağlanmaması hususu, anayasa ve yasalarda güvence altına alındığında bundan hem vergi idaresi, hem de vergi yükümlüleri kazançlı çıkar. “*Vergi matrahında aşınma*” ya da “*vergi erozyonu*” adı verilen olay ortadan kalkar, dolayısıyla devletin vergi gelirleri artmış olur. Hiçbir kişi ya da kurum “muafiyet” ve benzeri uygulamalarla vergi dışında kalmayacağından vergi tabanı genişlemiş olur. Başka bir ifadeyle, daha geniş bir taban üzerinden daha fazla vergi almak imkânı olur. Vergi yükümlüleri ise doğrudan verimli olmayan rant kollama faaliyetlerine yönelmezler. Bu alandaki lobicilik sektörü ortadan kalkar ve kişiler verimli ekonomik faaliyetlerle uğraşırlar.

—İstikrar ilkesine uygundur; vergi oranlarının sabit oranlı olarak anayasada belirlenmesi mümkün olursa bu gerek yurtiçindeki yatırımcılar, gerekse yurtdışındaki yatırımcılar açısından son derece cezp edici olabilir. Vergi oranlarının en azından uzun dönemde değişmeyeceğine inanan yerli ve yabancı yatırımcılar daha fazla yatırıma yönelirler.

—Tarafsız bir vergi sitemidir; düz oranlı vergileme ile siyasal iktidarların ekonomiye olan müdahaleleri önemli ölçüde azaltılmış olur. Düz oranlı vergi, ekonomik birimlerin üretim, tüketim, yatırım vb. kararları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunmaz. Bu açıdan tarafsız bir vergidir.

—Düz oranlı vergileme sisteminde rekabet edilebilirlik gücü artar. Vergi sisteminde genel vergi yükü azalacağından işletmelerin rekabet gücü artar.

— Düz oranlı vergi, ekonomide servet birikimini ve sermaye terakümünü artıran bir vergidir; düz oranlı vergi sisteminde vergi sonrası gelir artacağından ekonomide genel olarak servet birikimi artar. Ekonomide toplam tasarruflar düzeyinde bir artış ortaya çıkar

—Düz oranlı vergi ekonomide “büyüme ve kalkınma ” hızını artırır; düz oranlı vergi sisteminde, düşük vergi yükü neticesinde bireylerin tasarruflarının ve yatırımlarının artacağını, sonuçta ekonomide büyüme ve kalkınmanın sürat kazanacağını söylemek mümkündür.

—Düz oranlı vergi ekonomide “rant kollama” eğilimlerini azaltır. Düz oranlı vergi sisteminde vergi tarifesinin belirlenmesi ve vergi ayrıcalıkları elde etme konularında lobicilik ve rant kollama faaliyetleri son bulacağından üretim ekonomisi gelişir ve büyür. Öte yandan, politik kollamacılık ortadan kalkar.

Artan Oranlı Tarife: Matrahların artmasına paralel olarak vergi oranının da artış göstermesidir. Artan oranlı vergi tarifesini çok eleştirilen bir konudur.⁹⁰

Bu eleştirilerin bazıları;

— Artan oranlı vergiler, tek başına gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak için yeterli değildir ve olamaz.

— Artan oranlı vergi, çok çalışan ve ekonomiye katkıda bulunan kimseleri cezalandırmaktadır. Artan oranlı vergiler bu açıdan “adil” değildir.

— Artan oranlı vergi sisteminde, üst gelir dilimlerinde gelir etkisinin ikame etkisine göre ağırlık kazanması ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım arzularını olumsuz yönde etkilemektedir. Artan oranlı vergiler bu açıdan “tarafsız” değildir.

— Artan oranlı vergi, çalışmayı değil, tembelliği destekleyen bir mantığa sahiptir

—Artan oranlı vergi sisteminde tarifenin bilimsel temele dayalı olarak objektif belirlenmesine imkân sağlayacak hiçbir kıstas mevcut değildir. Artan oranlılığın yapısı çoğunlukla sübjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Vergi tarifesinin, siyasal iktidarlar ve bürokrasi tarafından keyfi ve adaletsiz bir şekilde belirlenmesi, vergi yükümlüleri arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.

—Artan oranlı vergi sisteminde zengin kesimler tarifenin yapısını ve şeklini kendi çıkarlarına uygun olarak belirlemek için lobicilik girişimde bulunabilirler. En üst

⁹⁰ AKTAN (2000), a.g.e.

gelir diliminin ve oranının saptanması konusunda çıkar gruplarının baskısı gündeme gelebilir.

—Artan oranlı tarife, enflasyonun hâkim olduğu ekonomilerde “gelir dilimi sürüklenmesi” adı verilen bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. Enflasyon dolayısıyla gelirlerin yazılı olarak yükselmesi, bu gelirlerin daha üst gelir dilimlerine sürüklenerek, daha yüksek vergi oranlarına tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

Tersine Artan Oranlı (Rici) Tarife: Artan oranlı tarifenin tam tersidir. Matrah arttıkça oranın azalmasıdır.

1.6.2. Gelir ve İkame Etkisi

Uygulamaya konulan bir vergi kişiyi daha fazla çalışmaya yâda boş durmaya yönlendirebilir. Bir vergi konulduğunda mükellef; ödemiş olduğu vergi tutarının yol açtığı gelir azalmasını telafi etmek amacı ile daha fazla çalışabilir ve gelir etme amacı güdebilir. Yâda mükellef ödemiş olduğu verginin gelirinde yol açtığı eksilme dolayısıyla, çalışma ve üretme arzusunu kaybetmesi sonucunda çalışmak ve üretimde bulunmaktansa boş durmayı aylıklığı tercih edebilir. Bunlardan birinci duruma ‘gelir etkisi’, ikincisine de ‘ikame etkisi’ denilmektedir.⁹¹

Burada önem taşıyan nokta gelir etkisinin yaratılması yâda en azından ikame etkisine neden olmayacak bir vergilendirme politikasının izlenmesidir. Söz konusu etkileşim; boş zaman tercihi şeklinde olabileceği gibi üretim ve tüketim tercihlerinin etkilenmesinde de ortaya çıkabilir. Kişi vergi nedeniyle katlanmak durumunda kaldığı yükü yani satın alma gücündeki azalmayı, ihtiyaçlarını sınırlandırmaya ve kısımaya çalışarak karşılayabileceği gibi çalışmanın daha az çekici hale gelmesine bağlı olarak boş gezmeyi, evde oturmayı, aylıklığı tercih edebilir. Yani çalışıp üretimde bulunup yüksek tutarda vergi ödemek yerine, az çalışıp daha az vergi ödemeyi tercih edebilir.⁹²

⁹¹Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1997, s.397.

⁹²Abdurrahman AKDOĞAN, ‘Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi’, **G. Ü. İ. İ. B. F. Dergisi**, 2/99, s.99.

Günümüzde vergi düzenlemeleri iktisadi kalkınmayı iktisadi istikrar içinde gerçekleştirmek içinde yapıldığına göre, vergi düzenlemeleri bakımından üzerinde durulacak husus verginin ikame etkisini meydana getirmesine engel olmaktadır. Onun için vergi düzenlemeleri yapılırken verginin ikame etkisinden kaçınılmalıdır.⁹³

1.6.3. Verginin Sınıflandırılması

Vergiler konularına, mükellefiyet şekillerine, oranlarına, matrahlarına, tarh ve tahsil usullerine göre çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma biçimleri şu şekilde incelenebilir.

Tablo 1.1. Vergilerin Sınıflandırılması

1	Tek Vergi - Çok Vergi	
2	Konusuna Göre	Şahıs Vergileri - Mal Vergileri
3	Ödeme Araçlarına Göre	Ayni - Nakdi Vergiler
4	Mükelleflere Göre	Objektif - Sübjektif Vergiler
5	Verginin Matrahına Göre	Advolorem - Spesifik Vergiler
6	Dolaylı - Dolaysız Vergiler	
7	Ekonomik Kaynaklarına Göre	Gelir - Gider - Servet Vergileri

Tek Vergi-Çok Vergi Sınıflandırılması:

Bu sınıflandırmanın esası, vergilerin bir kişinin gelir, servet ve harcamalarının bütünü üzerinden belli bir oranda tek olarak mı yoksa kişinin çeşitli gelir, servet ve harcamalarından belli oranlarda ayrı ayrı mı alınmalıdır, sorusuna dayanmaktadır. Günümüzde müdahaleci devletin çok büyük miktarlara ulaşan harcamalarını

⁹³ TÜRK (1999), a.g.e., s.174.

karşılayabilmesi çok çeşitli kaynaktan vergi alınmasını gerektirir. Buda her kaynağı belirli ölçülere göre vergiye tabi tutmasıyla mümkündür.⁹⁴

Geçmişte mali düşüncelerin gelişimi içinde ve bir ülkedeki vergi sisteminin nasıl olması gerektiği konusunda tek vergi görüşü yâda teorileri ortaya konmuştur. Tek vergi görüşü, temel olarak belli bir ülkede birçok vergi almak yerine verimli olduğu kabul edilen tek bir verginin alınmasını savunan düşünce akımını temsil etmektedir.⁹⁵

Günümüze değin tek vergi teorileri kabul görüp uygulamaya konulamamıştır. Bu durum vergi sisteminin tek bir vergi yerine çeşitli vergilerden oluşan çok vergili bir yapı kazanmasına neden teşkil etmiştir. Hemen hemen her ülkede devlet, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan sağladıkları gelirler üzerinden vergi almakta ve böylece vergi gelirlerini artırmaya çalışmaktadır. Tek vergi sisteminin açık, uygulamaya ve tahsil kolaylığı, ucuzluğu olmasına rağmen günümüzün artan kamu harcamalarını karşılaması son derece güçtür.⁹⁶

Vergilerin Konusuna Göre Sınıflandırılması:

Vergiler konularına göre şahıs ve mal vergileri olmak üzere ikiye ayrılır.

Şahıs vergilerinin konusu kişinin insan olarak var olmasıdır. Buna göre insan olarak dünyaya gelmek vergiye konu olmak için yeterlidir. En bariz örneği baş vergileridir.

Mal vergisi ise kişilerin malları üzerinden alınan vergilerdir. Verginin konusunu; malın elde edilmesi, kullanılması veya servet ve kapital şekline dönüşmüş mal stokları teşkil etmektedir.⁹⁷

⁹⁴ EKER(1996), a.g.e., s.169.

⁹⁵ Beyhan ATAÇ, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:41, Açık Öğretim Fak. Yayınları No:13, Fasikül 2, Ünite 15, Ankara, Ocak, 1986, s.158.

⁹⁶ EKER (1996), a.g.e., s.170-171.

⁹⁷ EKER – TÜĞEN (1995), a.g.e., s.170-171.

Ödeme Araçlarına Göre Sınıflandırma:

Bu sınıflandırmaya göre, vergiler ayni (mal olarak) ve nakdi (parasal) vergiler olarak ikiye ayrılır. Vergi borcunun belirli bir mal veya değerle ödenmesi ayni vergileri ortaya çıkarır. Vergi borcunun para ile ödenmesi durumunda ise nakdi vergilerden söz edilir. Günümüzde yaygın bir şekil kazanan para ekonomisinde her türlü vergi, resim ve haç para ile ödenmektedir.⁹⁸

Mükelleflerin Kişisel Durumlarına Göre (Objektif ve Sübjektif Vergiler) Sınıflandırılması:

Mükellefin kişisel durumunu, diğer bir ifadeyle, kişinin evli yâda bekâr oluşunu, çocuklarının bulunup bulunmamasını, sakatlık halini vb. durumları dikkate alan vergiler kişisel, bunu dikkate almayan vergiler ise nesnel vergilerdir. Gelir ve veraset vergileri kişisel vergilere, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise nesnel vergilere örnek olarak verilebilir.⁹⁹ Bazen vergiler bu kıstasa dayanarak kolaylıkla ayrılabilir. Ancak bazı vergilerin bu gruplardan hangisine sokulacağı tereddütlere yol açabilir. Burada tereddüde yol açan asıl neden bir vergide hangi niteliklerin dikkate alınacağıdır. Burada üçüncü bir kategori ortaya çıkması ister istemez keyfilik unsurunu ortaya çıkarmaktadır.¹⁰⁰

Vergilerin Matrahlarına Göre Sınıflandırılması:

Vergi matrahlarına göre advalorem (değer) vergiler ve spesifik (miktar) vergiler olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi matrahı eğer vergiye konu olan şeyin değeri üzerinden hesaplanıyor ve bu matrahtan oransal olarak bir vergi alınıyor ise bu çeşit vergilere advalorem vergiler denir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi. Vergi matrahının, vergi konusunun miktarı üzerinden hesaplanması sonucu alınan vergilere ise spesifik vergiler

⁹⁸ EKER (2001), a.g.e., s:195.

⁹⁹ Birol AYDEMİR, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**, Ankara: DPT, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>>, (Ağustos 1996).

¹⁰⁰ ULUATAM (2003), a.g.e., s.171.

adı verilir. Bu vergiler uzunluk, ağırlık, hacim vb. gibi maddi ölçüler üzerinden hesaplanmaktadır.¹⁰¹

Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Sınıflandırılması:

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ikiye ayrılması hususunda ileri sürülen kıstaslar kısaca şöyle özetlenebilir.

—Genel fiyat seviyesini etkileyen vergiler dolaylı, genel fiyat düzeyini etkilemeyen vergiler ise dolaysız vergilerdir.

—Nispi fiyatları değiştirmeyen vergiler dolaysız, değiştiren vergiler dolaylıdır.

—Yansıma ölçütüne göre, yansıtılamayan ve bu nedenle konulduğu kişi ya da kurumlar üzerinde kalan vergiler dolaysız, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan vergiler ise dolaylıdır.

—Gelirin elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler dolaysız, bu gelirlerin harcanması işlemlerini vergilendiren vergiler ise dolaylı vergilerdir.¹⁰²

Vergilerin Ekonomik Kaynaklarına Göre Sınıflandırılması:

Vergilerin ekonomik kaynaklarına göre sınıflandırması gelir, gider ve servet şeklinde açıklanmaktadır. Gelirin elde edilmesi sonucu alınan vergilere gelir vergileri denir. Kurumlar ve Gelir Vergisi gibi. Servet üzerinden alınan vergiler ise mükelleflerin elde etmiş oldukları servetleri üzerinden alınan vergilerdir. Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi. Gider (Harcama) üzerinden alınan vergiler ise mükelleflerin yapmış oldukları harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Katma Değer Vergisi gibi.

¹⁰¹ EKER (2001), a.g.e., s:196.

¹⁰² AYDEMİR (1996), a.g.m., s:1.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ

2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellefler ve Mükellefiyet

2.1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır (KVK. mad/1). Kurum kazancı KVK’ nın 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından meydana gelmektedir. Gelir vergisinde gelir unsurları ise:

Ticari kazanç

Zirai kazanç

Serbest meslek kazançları

Ücretler

Gayrimenkul sermaye iratları

Menkul sermaye iratları

Diğer kazanç ve iratlar

Olmak üzere yedi tanedir.

Bir kurum yukarıda sayılan yedi gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen gelir, kurum kazancı olarak adlandırılır. Bir başka deyişle kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya bir kaçının elde edilen kazanç ve iratlarının toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir. Gelir Vergisinde gelir ne ifade ediyor ise Kurumlar Vergisinde de onu ifade etmektedir. Bu nedenle kurum kazancı Gelir Vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi genel ve elde edilmiş olma

özelliklerini taşır. ¹⁰³ Burada unutmaması gereken bir diğer noktada gelir vergisinin konusuna girmeyen unsurların Kurumlar Vergisinin konusuna giremeyeceğidir.

2.1.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar Vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme; bir gelirin kurumun mal varlığına dâhil edilmesidir. Kurum kazançlarındaki elde etmede Gelir Vergisi hükümlerine tabi olmalıdır. Bu noktada elde etme tam ve dar mükellefler için ayrı ayrı ele alınmalıdır. Gelirin hepsi elde etme açısından ticari kazanç hükümlerine tabidir. ¹⁰⁴ Tam mükellefler için tahsil ve tahakkuk esastan geçerlidir.

Tahsil Esası; Gelirin nakden veya hesaben gerçekleşmesidir. Nakden tahsil bir kurumun sattığı mal üzerine bedeli peşin almasıdır. Hesaben tahsil ise; kazancın nakit olarak yükümlünün adına bankaya yatırılmış olmasıdır.

Tahakkuk Esası; Kurumun bir gelir elde etmesi üzerine bir alacağın kesinleşmesi, fakat bu alacağın henüz kendisine ödenmemiş ya da havale edilmemesidir. Burada söz konusu olay, alacağın ortaya çıkmasıdır. ¹⁰⁵

Dar Mükellefiyet içinde tahsil ve tahakkuk esası geçerlidir;

Ticari veya zirai faaliyette bulunulması hali; sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir unsurlarından gelir sağlayan kurumlar için elde, etme, tüm gelirler itibari ile tahsil veya tahakkuk esasına bağlamıştır.

Ticari veya zirai faaliyette bulunulması hali; diğer gelir unsurlarından (ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) gelir sağlaması halinde elde etme Gelir Vergisi Kanun'unda her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirlenecektir. ¹⁰⁶ Gelir vergisi açısından ücretler,

¹⁰³ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, 5. Baskı, Bursa 1999, s. 275.

¹⁰⁴ Özhan ULUATAM - Yaşar MELHİBEY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara 1999, s. 310.

¹⁰⁵ PEHLİVAN (2004), a.g.e., s. 159.

¹⁰⁶ Veysi SEVİĞ, 'Kurum Kazançlarının Beyanı', **Dünya Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/415570/>>, (03.04.2006).

serbeste meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda elde etme genel olarak tahsil esasına bağlanmıştır.

2.1.3. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Kurumlar Vergisinin mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde belirtilmiştir. Bu mükellefler:

Sermaye şirketleri,

Kooperatifler

İktisadi kamu kuruluşları

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler

İş ortaklıklarıdır.

— Sermaye Şirketleri

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sermaye şirketleri şu şekilde tanımlanmıştır. “Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylar bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurum sermaye şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurum sermaye şirkettir. Bu kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.”

a) Anonim Şirket:

Anonim şirket, bu unvana sahip, esas sermayesi belli paylara bölünmüş olan ve borçlarına karşı mameleki yani mal varlığı ile sorumlu bulunan şirkettir. (TTK md 269)

Ortaklar, şirket borçlarından dolayı koymayı üstlendikleri sermaye miktarı ile sorumludurlar. Ortakların şirket karından aldıkları paylara “kâr payı (temettü)” adı verilir. Ortaklarca elde edilen bu kar payları, gelir vergisi açısından menkul sermaye

iradı sayılmaktadır. Anonim şirketlerde sermaye belli paylara bölünmüş olup, bu paylar hisse senetleri ile temsil edilir. Hisse senetleri kıymetli evrak hükmüne tabidir.¹⁰⁷

b) Limited Şirket

Limited şirket; iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının sorumlulukları, koymayı üstlendikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi muayyen yani belirli olan şirketlerdir. (TTK md. 503) Limited şirketler en az iki, en çok elli kişi tarafından kurulan ve bankacılıkla sigortacılık dışında her türlü iktisadi faaliyette uğraşabilen, tüzel kişiliğe sahip şirketlerdir. Şirket borçlarından dolayı mal varlığı ile ortaklarda, koydukları sermaye ile sınırlı olarak sorumludur.¹⁰⁸

c) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket:

Sermayesi paylara bölünmüş komandit, şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklarına kolektif şirket (sınırsız sorumlu), diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir. (TTK md 475) Şirketin sorumlulukları sınırsız olan ortaklarına “komandite”, diğerlerine de “komanditer” denir. Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirildikleri halde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kurumlar vergisi, komanditer ortaklara düşen kar payı üzerinden alınır. Çünkü komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar bunların şahsi ticari kazancı sayılır ve doğrudan gelir vergisine tabi tutulur.¹⁰⁹

d) Yatırım Fonları:

Menkul kıymetler yatırım fonları, sermaye şirketi statüsünde olmadıkları halde Kurumlar Vergisi bakımından aynı kategoride işlem görmektedir. Bunlar bankalarca veya Sermaye Piyasası Kanun’unda belirtilmiş bazı kurumlarla, menkul kıymet, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü oluşturmak için kurulurlar (SPK md 35) kurucular, bu fonlar karşılığında fona para karşılığında katılanlara “katılma

¹⁰⁷ Mehmet TOSUNER - Zeynep ANKA - A. Burçin YETERLİ, **Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, İzmir 2002, s. 237.

¹⁰⁸ ULUATAM – MELHİBEY (1999), a.g.e., s:311

¹⁰⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Acar Matbaacılık, 2001, s.150.

belgeleri” verirler. Menkul kıymet niteliğindeki katılma belgeleri, sahibinin fona kaç hisse ile katıldığını, gösterir ve fonun kurucularına karşı taşıdığı hakları temsil eder.¹¹⁰

— Kooperatifler

Kooperatifler; Kooperatifler Kanunu ve özel kanunlara göre kurulmuş kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade etmektedir. (KVK md 2) fakat en çok karşılaşılan grup kooperatifler kanuna göre kurulan kooperatiflerdir. Buna göre kooperatif; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli faaliyetlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet sureti ile sağlayıp korumak amacı ile gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli kuruluşlardır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere kooperatifte ağırlıklı vasıf ortakların ekonomik menfaatlerini sağlamaktır. Şirketlerde sermaye unsuru hâkim iken kooperatiflerde kişi unsuru hâkimdir.¹¹¹

— İktisadi Kamu Müessesleri

İktisadi kamu müessesleri genel olarak iktisadi alanda faaliyette bulunan bazı kamu tüzel kişilerini ifade eder. Bu tür kişiler için hukuken statüleri farklı olmakla birlikte iktisadi devlet teşekkülü, kamu iktisadi kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri vb. kavramlar birbiri yerine kullanılmaktadır.

İktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilebilmesi için bazı şartların aranması gerekir bunlar;

İktisadi kamu müessesesi devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olmalıdır.

Müesseselerin faaliyetlerinin devamlı olması gerekir.

¹¹⁰ Şenol CUDİN, ‘Yatırım Fonları’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 71, 1994, s. 24 – 35.

¹¹¹ İrfan VURAL, ‘Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Sayı 160, Nisan, 2006 s. 117.

İktisadi kamu müesseseleri ticari, sınaî veya zirai işletmeler mahiyetinde olmalıdır.

Bu müesseselerin sermaye şirketleri veya kooperatif şirketi şeklinde kurulmasıdır.

Yukarıda sayılan dört şartı bir arada sağlayan iktisadi kamu müesseselerinin kazanç gayeleri gütmeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin olmaması gibi hallerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyetini ortadan kaldırmaz.¹¹²

— Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek kazanç paylaşımı dışında belirli ve ortak amaçları gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri ile oluşturulan kuruluşlardır. (D.K md1)

Vakıf ise; bir malın hayır için belli bir amaca sürekli olarak tahsisini ifade eder. Vakıflar üç gruba ayrılır: Mazbut Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünce temsil ve idare edilen vakıflardır. Mülhak Vakıflar; mütevellileri (kendi yönetim organları) tarafından yürütülen ve Vakıflar Genel Müdürlüğünce denetlenen vakıflardır. Cemaat ve esnafa ait vakıflar ise bu kişiler tarafından seçilen kişi ve kuruluşlarca yönetilir ve denetimi yine Vakıflar Genel Müdürlüğüne aittir.¹¹³

Dernek ve Vakıflar Kurumlar Vergisi mükellefi değildir. Fakat bunlara ait iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefidir. Örneğin Kızılay bir dernek olarak Kurumlar Vergisine tabi değildir. Fakat ona bağlı olarak işletilen Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesi bu vergiye tabidir.¹¹⁴

Kurumlar Vergisinin 2. maddesinde sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf olarak yer almaktadır.

— İş Ortaklıkları

¹¹² Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi, Ocak 2005, Bursa, s.150 – 151.

¹¹³ T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü, **Tarihte Vakıflar**, <http://www.vgm.gov.tr/001_Menu/01_Tarihce/tarihtevakiflar.cfm>.

¹¹⁴ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 1984, s. 229.

İş ortaklıkları: Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait olan iktisadi işletmelerin kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa taahhüt etmek ve kazancı paylaşma amacı güden ortaklıklardır.¹¹⁵

İş ortaklıklarının taşıması gereken unsurlar;

- Ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- Ortaklık konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin birden fazla yıla yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- İş bitiminde kazancın paylaşılması,
- Tarafların birlikte taahhüt edilen işin tamamından işverene karşı sorumlu olmalarıdır.¹¹⁶

İş ortaklıkları mükellefiyet bakımından isteğe bağlıdır. İş ortaklığı tanımına girenler isterlerse Kurumlar Vergisi mükellefi isterlerse de adi ortaklık hükümlerine tabi olurlar.¹¹⁷

İş ortaklıklarının elde ettikleri kazancın vergilendirilmesinde Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları geçerlidir.¹¹⁸

¹¹⁵ Hakkı YILDIRIM, ‘İş Ortaklıkları (Joint Venture)’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl:21, Sayı:497, Ekim 2007, s.70.

¹¹⁶Gelir İdaresi Başkanlığı, **Beyanname Düzenleme Rehberi**, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm#5>.

¹¹⁷A.Kadir IŞIK - Hayriye IŞIK, ‘**Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Vergileme İle İlgili Sorunları ve Yasal Düzenlemelerin Kapsamı**’, Denizli S.M.M.M.O., <http://www.denizlismmmo.org/default.asp?kid=114&iid=587>, (03.06.2005).

2.1.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Kurumlar vergisinde de, Gelir Vergisinde olduğu gibi iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Gelir Vergisinde gerçek kişiler için düzenlenmiş olan mükellefiyet şekilleri, Kurumlar Vergisinde kurumların özellikleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Ayrıca yine dar mükellefiyete ait bazı hususlarda da Gelir Vergisi Kanunu'na atıfta bulunulur.

1. Tam Mükellefiyet

Kurumlar vergisi mükelleflerinden tüzel kişiliğe sahip olanların kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir. Tanımdan da kolayca anlaşılacağı gibi bir kurumun tam mükellef olarak vergilendirilebilmesi için kanuni veya iş merkezinden en az birinin Türkiye'de bulunuyor olması yeterli olacaktır. Tam mükellef kavramının daha iyi anlaşılması için;

Kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yerdir.

İş merkezi; işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurum hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettiği kazançlarının toplamı üzerinden vergilendirilir.¹¹⁹

2. Dar Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellef olarak adlandırılır. Buna göre dar mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Türkiye dışında kazanç elde etmeleri halinde Türkiye'de bildirmelerine gerek yoktur. Böyle bir uygulamanın amacı vergide mükerrerliği

¹¹⁸ Levent BAŞAK, 'Türkiye'de İş Ortaklığı veya Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenen Ortak Yatırım Şirketlerinin Ortakları Arasında Yabancı Kurum ve Kuruluşların Vergilendirilmesi Esasları ve Özellikli Bazı Hususların Analizi', **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 216/Nisan 2006, s.98.

¹¹⁹ BAŞAK (2006), a.g.m., s.98.

önlemektir. Eğer Türkiye’de şube veya temsilcisi var ise, verginin ödenmesinden bunlar sorumludur.¹²⁰

2.2. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

2.2.1. Muafiyetler

1. Kooperatif Muafiyeti:

Kooperatifler karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma, üretilenden birlikte yararlanma temeli üzerine kurulan sermayeyi değil, kişiyi ön planda tutan teşekküllerdir. Kurumlar Vergisi açısından mükellefiyet ve vergilendirme esas itibari ile kooperatif ortaklarından başka kimselerle yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar nedeniyle ve de ortaklık ana sözleşmesinde öngörülmeşen şekil ve şartlarda ortaklarla yapılan işlemlerden doğan kazançlar nedeni ile gerçekleşmekte, statülerde yer almakla birlikte muafiyet şartların ihlal eden uygulamalara girişmesi halinde söz konusu olmaktadır.¹²¹

Muafiyetten yararlanmak isteyen kooperatiflerin ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi başka ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi
- İhtiyaç akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- İş ortakları ile iş görölmesi,

Şartların yazılı bulunması ve fiilen bu kayıt ve şartlar dâhilinde faaliyet göstermeleri gerekir.¹²²

Önceden beri uygulanan mevzuat ve uygulamaya göre kooperatiflerin vergi muafiyetinden yararlanmaları için, üstü birliğe girmeleri gerekiyordu. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile “üst birliğe üye” olma koşulu kaldırılmıştır. Bu duruma göre 1 Ocak

¹²⁰ Veysi SEVİĞ, ‘Dar Mükellef Kurumlarda Stopaj Uygulaması’, **Dünya Gazetesi**, <http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=639>, (18.10. 2006).

¹²¹ M. Ali ÖZTÜFEKÇİ, ‘Kooperatif Kazançlarına Özgü Kurumlar Vergisi İstisnaları’, **Dünya Gazetesi**, <http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=729>, (07.11.2006).

¹²² A. Murat YILDIZ, ‘Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı Daralıyor’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Sayı 158, Şubat 2006, s. 167.

2006 tarihinden itibaren, kooperatifler üst birliğe üye olmadan Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanabilecekler. Ancak Kooperatifler Kanununun 93. maddesinde yer alan bazı vergi ve harç muafiyet ve istisnasından yararlanmak için üst kuruluşlara girmek yine zorunludur.¹²³ Daha önce gerekli koşulları sağlayan tüketim, taşıma, kredi, satış, yapı vb. kooperatifleri ve benzer nitelikteki kooperatiflere vergi muafiyeti tanınıyor iken yeni yasa ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri kapsam dışına çıkarılmıştır.¹²⁴

Yapı kooperatiflerinin ise vergi muafiyetinden yararlanabilmeleri için genel şartlar yeterli olmayacaktır. Yap – sat inşaat faaliyetinin yapı kooperatifi adı altında organize olarak haksız rekabet yapılmasının önüne geçilmesi amacı ile bazı özel şartlarda getirilmiştir.

—Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmesi zorunludur.

—Kooperatifin kendisine ait arsayı kat karşılığı müteahhide vermesi durumunda hiç bir hisse için bir konut veya işyeri verilmesi gerekir. Kooperatifinin muafiyet şartlarının devam edebilmesi için münhasıran ortaklarla iş görme şartı bulunuyor. Bu şarta göre yapı kooperatifinin kendine ait bir arsayı kat karşılığı müteahhide vermesi sonucu her bir hisse için bir konut veya işyeri almasıdır. Fakat arsa karşılığında bir hisse için birden fazla konut veya arsa alınması sonucunda bu şart ihlal edilmiş sayılır ve Kurumlar Vergisi muafiyeti kalkar.

—Yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar, kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında aşağıdaki kişilerin yer almaması gerekiyor.

Kooperatifin inşaat işlerini üstelenen geçek veya tüzel kişiler,

Yukarıda sayılan kişilerin, eşi, çocuğu ya da bunların alt ve üst soyları,

¹²³ Şükrü KIZILOĞ, ‘Kooperatif ve Üyelerine Ceza Tehlikesi’, **Hürriyet Gazetesi**, <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=4963928&tarih=2006-08-23>>, (23.08.2006).

¹²⁴ Zühal KIZILOĞ, ‘Kooperatifleri Vergi Sürprizleri Bekliyor’, **Star Gazetesi**, <<http://www.fatihemlak.com/vesaire.htm>>, (26.08.2006).

Yukarıda sayılanlar ile işçi ve işveren ilişkisinde bulunanlar.¹²⁵

Yeni yasanın 21 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğü girmesi ve geçerlilik tarihinin 1 Ocak 2006 olması tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin yılbaşından itibaren Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları sonucunu doğurur.¹²⁶ Ancak yapı kooperatifleri için özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre muafiyet için gereken şartları 2006 yılı sonuna kadar sağlamaları halinde, 2006 başından itibaren muafiyet geçerli olacaktır.¹²⁷

2- Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar,

3- Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin kuruluşları gibi kuruluşlar,

4- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi kuruluşlar,

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

¹²⁵ Ali EGEMEN, 'Yapı Kooperatifleri Vergi Muafiyeti İçin Yönetim Değiştirecek', **Referans Gazetesi**, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=52256&ForArsiv=1>, (30.10.2006).

¹²⁶ Mustafa TAN, 'Kooperatiflerde 2006 Kararsızlığı', **Referans Gazetesi**, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=50058&YZR_KOD=136&ForArsiv=1>, (21.09.2006).

¹²⁷ Serbülent BAYRAK, 'Kooperatif Vergilerinde Yeni Dönem', **Referans Gazetesi**, <<http://www.ekocerceve.com/basindanDetay.asp?yaziID=4288&yazarID=316>>, (21.06.2006).

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

7-Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları,

8-Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları (Şoförler ve Otomobilciler Odası Federasyonu basılı kağıt ve plaka satışlarından elde ettikleri gelirler artık Kurumlar Vergisi'ne tabidir¹²⁸.),

9-Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi,

10-Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası ile askerî fabrika ve atölyeler,

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

- a) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- b) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- c) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar,

12-Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri,

13-Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

14-Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi

¹²⁸ BAYRAK (2006), a.g.e.

teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,

15-Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

2.2.2. İstisnalar

1. İştirak Kazançları İstisnası

Ekonomik hayatta bir kurumun başka bir kuruma sermaye koyarak, ortaklık sıfatını kazanması sık karşılaşılan bir durumdur.

İşte kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. İştirak kazançları istisnası yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için söz konusu değildir.¹²⁹ 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu ile tam mükellefiyete başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden elde edilen kar paylarında istisna kapsamına alınmıştır. (KVK md 5/a)

Yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi ile kurumların yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançları belli koşullar altında Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

—İştirak edilen şirket kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve ya limited şirket statüsünde olmalı,

—Yurtdışı iştirakinin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olmak,

—Kazancın elde edildiği tarih itibari ele iştirak payın kesintisiz olarak en az bir yıl elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç

¹²⁹ Mehmet ÖZKARA, **Kurumlar Vergisinde İştirak Kazançları İstisnası Uygulaması**, <http://alomaliye.com/mehmet_ozkara_kurumlar_istirak.htm>, (22. 02. 2005).

kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi dikkate alınır),

—İştirak kazancının doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri bir vergi yükü taşınmalıdır. Eğer iştirak edilen yurt dışındaki firmanın esas faaliyet konusu finansa kiralama, finansman temini, sigortacılık ve menkul kıymet yatırımı ise en az Türkiye’deki kadar vergi yükü taşınmalı,

—İştirak kazancı, elde edildiği hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi’nin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekir.¹³⁰

Kurumların iştirak hisselerini elden çıkarırken dikkat etmeleri gereken unsurlar şunlardır;

—Kurumların elinde olan iştirak hisselerin tam iki yıl boyunca aktifte yer alması (Eğer iki yılı dolmadan satılır ise Kurumlar Vergisine tabidir.¹³¹)

—Satıştan doğan kazancın % 75’lik kısmı vergiden istisnadır,

— % 75 kısımlık, istisna; satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar özel bir fon hesabında saklanır,

—Bu fon hesabı sermaye artırımını hariç başka hesaba aktarılamaz,

—Satış bedeli satışı izleyen ikinci tam yılsonuna kadar tahsil edilmeli. Bu süre içinde tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeni ile tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır,

—Para karşılığı olmayan devir, temlik veya takas kabul edilmez,

—Mevcut borçlar karşılığı rıza en veya icra yolu ile devir ile kamulaştırma işlemleri uygulama dışıdır,

¹³⁰ Şaban ERDİKLER, ‘Yurtdışı İştirak Karlarının Kurumlar Vergisi Karşısında ki Durumu’, **Referans Gazetesi**, <http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/0205/11846/2>, (29.08.2006).

¹³¹ Şükrü KIZILOĞ, ‘Şirket Hissesi Satışında Vergi Sürprizi’, **Hürriyet Gazetesi**, <http://www.muhasabenet.net/eko_2911_sirket%20hissesi%20satisinda%20vergi%20suprizi.html>, (29.11.2006).

—Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna dışıdır.¹³²

Bu maddeler iştirak kazançları istisnasının yanında kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkının satışından doğan kazançlar içinde geçerlidir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilmiş bulunan kontrol edilmiş yabancı kurum uygulaması ile belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de Kurumlar Vergisine tabi tutulması öngörülmektedir. Bu uygulama 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.¹³³

Bu düzenlemeye; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları dağıtılan veya dağıtılmasın bazı şartların topluca gerçekleşmesi halinde Türkiye’de Kurumlar Vergisi’ne tabi olacaktır. Bu şartlar;

—İştirakin toplam gayrisafi hâsılâtının % 25 veya fazlasını faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira lisans ücreti, menkul kıymet satış gelirleri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması, burada ticari, zirai veya serbest meslek kazancı belli bir sermayenin yanı sıra belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında tutulmaktadır.

¹³² Cevdet AKÇAKOCA, **Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış İstisnası**, <<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cevdet/001/>> (25.07.2006).

¹³³ Serbülent BAYRAK, ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması’, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog** Dergisi, Ağustos 2006.

Örneğin tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, sermayesinin, kar payının ve ya oy kullanma hakkının en az % 50' sine sahip oldukları, yurt dışı kurumun toplam 100 olan gayrisafi hâsılatının aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğunu varsayalım

Ticari kazanç	30
Kar payı	10
Faiz	40
Menkul kıymet satış geliri	20

Bu durumda pasif nitelikteki gelirin (kar payı, faiz ve menkul kıymet satış geliri) toplam gayrisafi hâsılatı ve oranı $70/100=\%70$ olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır. Bununla birlikte örneğimizde yer alan kurumun ticari hâsılatının 75 veya daha fazla olması durumunda kontrol edilen yabancı kurum için koşul gerçekleşmemiş olacaktır.¹³⁴

—Yurt dışında iştirakin ticari bilânço karı üzerinden %10'dan az oranda Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergi yükü taşıması.

—Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hâsılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesidir.¹³⁵

2. Risturn İstisnası

Risturn terimi kelime olarak geri verme anlamına gelmektedir. Burada ifade ettiği anlam ise kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir. Böyle bir uygulama ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemin fiyatının daha sonradan ortak lehine azaltılmasından ya da telafi edilmesinden başka bir

¹³⁴ Burçin BOZDOĞANOĞLU, 'Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı', <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/burcin/>>, (29. 11. 2006).

¹³⁵ Serbülent BAYRAK, 'Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Cennetleri', **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ekim 2006, s. 15.

şey değildir. Bir başka ifade ile bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır.¹³⁶

Risturn istisnasının uygulama şartları ise şu şekilde sıralanmıştır:

—Risturn istisnasına ortak içi işlemlere isabet eden kazançlar tabidir. Yani ortakların bizzat kendilerinin kooperatif ile yapmış oldukları işlemlerden kaynaklanan gelir gider farkının ortaklara verilmesidir.

—Risturnlar ortakların kooperatifle gerçekleştirdikleri işlem hacmine göre dağıtılır.

—Risturn istisnası Kurumlar Vergisine tabi kooperatifler için geçerlidir.¹³⁷

—İstisna kapsamına alınan harcamaların belirli özellikleri olmalıdır.

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üretilen kooperatife sattıkları ve ya üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar risturn istisnası kapsamındadır.

Bu risturnların para veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.¹³⁸

Risturn esasına uygun olarak, dağıtımı yapılacak kazançta doğduğu dönemde risturn istisnası uygulanır. Ödemenin daha sonraki dönemde yapılması durumu

¹³⁶ Nazmi KARYAĞDI, 'Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnların ve Kar Paylarının Elde Edenler Yönünde Vergilendirilmesi', **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs, 1996, s. 177.

¹³⁷ ŞENYÜZ(2005), a.g.e., s.196–197.

¹³⁸ Mehmet ÖZKARA, **Yatırım İndiriminin Ekonomik Etkileri**, <http://alomaliye.com/subat_06mehmet_ozkara_yatirim_ind.htm>, (03. 02. 2006).

değiştirmez. Ancak kooperatif yetkililerince, dağıtım konu olacak meblağların ve dağıtım şartlarının tespit edilmiş olması gerekmektedir.¹³⁹

3. Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için özel sektör yatırımlarını özendiren bir vergi istisnasıdır. Devlet bu yolla özel sektör yatırımlarına destek olmaktadır. Bu yolla yapılan yatırımın belli bir yüzdesi, yatırım yapan kişinin kazancından indirilmekte ve devlet bu miktar için hesaplanacak vergi alacağından vazgeçmektedir.¹⁴⁰

01.01.2006 tarihinden itibaren yatırım indirimi uygulanması kaldırıldı. Buna göre kurumlar 2006 yılı başından geçerli olmak üzere, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahının tespitinde indirim kalemi olarak dikkate almayacaklardır.

Fakat 31.12.2005 tarihinden önce başlamış yatırım ve hak kazanılan yatırım indirimi için geçici 69. madde ile şu düzenleme yer almaktadır: 2005 yılı kurum kazancından indirilmemiş yatırım indirimi istisnası tutarının indirimi 2008 yılı hesap dönemi sonuna kadardır. Bunun karşılığında mükellefler indirimli Kurumlar Vergisi oranı %20'yi değil eski oran % 30'u kullanarak vergilerini hesaplayacaklardır. Ödenecek verginin hesabında % 20'lik indirimli Kurumlar Vergisi oranı uygulamak isteyenler yatırım indirimi uygulamasından feragat etmek zorundadırlar.¹⁴¹

4. Eğitim, Öğretim ve Rehabilitasyon Merkezi İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesinde okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim, orta öğretim, orta öğretim özel okullar ile bakanlar kurulunca vergi muafiyeti

¹³⁹ Mehmet ÖZKARA, Kurumlar Vergisinde Risturn Kazançları İstisnası, <www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_risturn.htm>, (05. 04. 2005).

¹⁴⁰ Mehmet ÖZTÜFEKÇİ, 'Kooperatif Kazançlarına Özgü Kurumlar Vergisi İstisnaları Korundu mu?', **Dünya Gazetesi**, <http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=729>, (07. 11. 2006).

¹⁴¹ Necati PERÇİN, 'Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı ile Yatırım İndiriminin Kaldırılmasına İlişkin Eleştiriler', **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak – Şubat – Mart, Sayı: 74, Yıl: 2006, s: 82 – 83 – 84.

tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin kazançları beş vergilendirme dönemi Kurumlar Vergisinden istisnadır.

Bu düzenleme kapsamında eğitim ve öğretim kazanç istisnası, Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı özel öğretim kurumları kanunun 1. maddesinde sayılı okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim özel okullarından elde edilen kazançlar için geçerlidir.¹⁴²

İstisnanın uygulanması eğitim kurumlarının faaliyetlerinden, rehabilitasyon merkezlerinin ise bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara uygulanacaktır. Aksi taktirde kantin, büfe, kafeterya ve kitap satış yeri gibi tesislerin bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisnanın dışında kalmaktadır.¹⁴³

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin; işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul ve merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması bakımından ayrı bir birim olarak değerlendirilir.¹⁴⁴

Mevcut mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan ve mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna dışıdır.¹⁴⁵ Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanana mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi yâda kuruma devretmeleri halinde, devreden kişi ya da kurum istisnadan beş vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanılacaktır.¹⁴⁶

¹⁴² Fethi AYGÜN, 'Özel Okulların Vergisel Denetimi', *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 14, Sayı 158, Şubat 2006, s. 123.

¹⁴³ Özgür BİYAN, **Eğitim Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası**, <<http://tech.groups.yahoo.com/group/teknokitsat/message/13040>>, (30. 03. 2005).

¹⁴⁴ Levent GENÇYÜREK, **Özel Okul Kazançlarına Vergi İstisnası**, <http://www.alomaliye.com/levent_gençyurek_ozel_okul_muaf.htm>, (30. 09. 2004).

¹⁴⁵ Veysi SEVİĞ, 'Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası', *Dünya Gazetesi*, <<http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=45539>>, (06. 12. 2004).

¹⁴⁶ BİYAN, a. g. e.

5- Emisyon Primi İstisnası

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayeleri artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

Emisyon Primi: Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin üzerinde yazılı değerinden fazla bedelle elden çıkarılması sırasında elde edilen kazançtır.¹⁴⁷

6. Yatırım Fon ve Ortaklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Türkiye’de Kurulu bulunan;

—Menkul kıymetler yatırım fonları veya yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

—Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

—Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

—Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

—Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

—Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları Kurumlar Vergisinden istisnadır.

Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarına ilişkin istisna Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer almaktadır.¹⁴⁸

¹⁴⁷ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, <www.gib.gov.tr/index.php?id=766> .

¹⁴⁸ A.S.M.M.M.O., 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Hakkında Sirküler, <www.asmmmo.org.tr/sirkuler/2006.04.htm>, (07.07.2006).

7. Banka Borçlarına İlişkin olarak Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazanç Satış İstisnası

Bankalara borçları nedeniyle takibe alınmış ve Tasarruf Mevduatı Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kur ve senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hâsılâtın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı istisna dışıdır.¹⁴⁹

8. Yurt dışına yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilerek genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar Kurumlar Vergisinden istisnadır. (KVK md 5/h)

2.3. Kurumlar Vergisinde Matrahın Tespiti

2.3.1. Kazanç Tespitinde Durum

Tam Mükelleflerde Kazanç Tespiti

Kurumlar vergisi, vergiye tabi kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Yani matrah safi kurum kazancıdır. Kurum kazancı Gelir Vergisi kapsamına giren gelir unsurları olan;

Ticari kazançlar

Zirai kazançlar

Ücretler

Serbest meslek kazançları

Gayrimenkul sermaye iratları

Menkul sermaye iratları

¹⁴⁹ Cevdet AKÇAKOCA, **Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış İstisnası**, <<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cevdet/001/>>, (25. 07. 2006).

Diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.¹⁵⁰

Bu bakımdan kurum kazancının tespitinde başvurulacak usuller, bünyeleri itibariyle Gelir Vergisindeki usuller olmalıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu bu konuda Gelir Vergisi kanununa atıf yaparak “Safi Kurum Kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununu ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetlerle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançların tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 59.uncu maddesinin son fıkra hükmü dikkate alınır” (KVK md 6/2) esasını koymuştur.

GVK’ nun ticari kazanç hükümleri başlıca bilânço usulü ve işletme hesabı usulüdür. TTK’ nın bu konudaki hükümlerine göre tüzel kişi şirketlerin yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmaları zorluluğu karşısında kurumların her çeşit gelirlerinin bilanço usulüne göre tespit edilmesi sonucu doğmaktadır. Bu itibarla Gelir Vergisi çerçevesinde bir ticari kazanç, bir ücret veya serbest meslek kazancı, menkul veya gayrimenkul sermaye iradı olarak elde edilecek bütün kazanç ve iratların matrahının VUK’ a göre doğrudan bilânço usulü ve bazı ender hallerde işletme hesabı usulüne göre tespiti gerekmektedir.¹⁵¹

Dar Mükellef Kazanç Tespiti

Mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, buna karşılık dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümlerinin Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması buna göre tam mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratların tamamı ticari kazanç olarak vergilendirilirken dar mükellef kurumların elde ettikleri

¹⁵⁰ TOSUNER – ANKA – YETERLİ (2000), a. g. e., s: 254 – 255.

¹⁵¹ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara 1995, s. 251.

kazanç ve iratlar ise dâhil oldukları gelir unsurunun tabi olduğu usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirilerek vergilendirilecektir.¹⁵²

Yabancı ulaştırma kurumlarının kazanç tespitinde farklı bir uygulama söz konusudur. Kurumların kazancı, bunların Türkiye’de elde ettikleri hâsılatı ortalama emsal nispetlerinin uygulanması ile bulunan tutardır. Ortalama emsal nispetleri kara, hava ve deniz ulaştırma işleri için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Hava Ulaştırma İşleri İçin % 5

Kara Ulaştırma İşleri İçin % 12

Deniz Ulaştırma İşleri İçin % 15’dir¹⁵³

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançlar (KVK md. 23/3)

—Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşen kara taşımacılığında bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

—Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar,

—Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerdir.

2.3.2. Vergilendirme Hesap Dönemi

Normal Hesap Dönemi: Hesap dönemi normal olarak takvim yılını ifade etmektedir. (VUK md 174/12) Takvim yılı da 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arası

¹⁵² Cem TEKİN, ‘Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı 160, Nisan 2006, s. 98.

¹⁵³ PEHLİVAN (2004), a.g.e., s. 291.

olduğundan normal hesap dönemi 1 Ocak tarihinden 31 Aralık tarihine kadar geçen tam 12 aydır.¹⁵⁴

Özel Hesap Dönemi: Takvim yılı dönemi faaliyet ve iktisadi işlemlerinin niteliğinde uygun bulunmayanlar Maliye Bakanlığına müracaat ederek tam 12 aydan oluşan özel hesap dönemi isteyebilirler.

Kısıt Hesap Dönemi: Normal hesap dönemi veya özel hesap dönemi benimsemiş olan kurum işe başlama ya da işi bırakırken faaliyette bulunulan sürenin 12 aydan kısa bir zaman dilimini kapsaması söz konusudur. Böyle bir durumda kazanç kısıt döneminde elde edilen kazançtır.¹⁵⁵

2.3.3. Kurum Kazancının Tespitinde Kabul Edilen Giderler

A- Gelir Vergisi Kanuna Göre Kabul Edilen Giderler

- Kazancın elde edilmesi ve sürekliliğin sağlanması için yapılan genel giderler.
- Sosyal giderler
- Tedavi ve ilaç giderleri
- Sigorta primleri ve emekli aidatı
- Giyim giderleri
- İşle ilgili ödene zarar, ziyan ve tazminatlar
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri
- İşte kullanılan taşıtların giderleri
- İşletme ile ilgili ödenen vergi, resim ve harçlar
- Amortismanlar
- İşverenlerce işverene sendikasına ödenen aidatlar

¹⁵⁴T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Beyanname Rehberi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/_beyanname_rehberi/kurumvergisirehber.htm#28.

¹⁵⁵ Nedim BAYRAKTAROĞLU, **Özel Hesap ve Kısıt Hesap Dönemlerinde Vergi Uygulamaları**, <http://www.vergiportali.com/doc/yayinlar/ohd.pdf>.

—Gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflara yapılan bağışlar (GVK md. 40)

B- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kabul Edilen Giderler

Menkul Kıymet İhraç Giderleri: Şirketlerin çıkarmış oldukları hisse senetleri ve tahvillerin ihraç edilmesi sırasında katlanılan giderlerdir. Bu giderler; senetlerin kâğıt ve tabi giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tecil giderlerini damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri kapsar.¹⁵⁶

İlk Tesis ve Taazzuv (Kuruluş ve Örgütlenme)Giderleri: VUK 282. maddesinde, “Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veyahut da işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerin aktifleştirilmesi ihtiyaridir” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak bu şekilde belirleme uygulamada bazı tereddütlere neden olmuş ve özellikle kuruluş aşamasından sonra yapılan ve idare gideri niteliğindeki bir takım harcamaların hangi kapsamda değerlendirileceği sorunun gündeme getirmiştir.

İlk tesis gideri; kurumun kuruluş sırasında yapılan fakat karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, noter masrafı, ticaret sicili kayıt masrafları, kırtasiye gideri gibi masraflardır.

Taazzuv giderleri; kurumun genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, yeni şube açılışı, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan giderlerdir.

Bir harcamanın ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirilmesi için şu koşulları taşıması gerekir.

İlk tesis taazzuv işlemleri; bir kuruluş tescili yapılarak bir şirkete ait olmalıdır.

¹⁵⁶ Vergi Türk, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, **İndirilecek Giderler**, <<http://www.vergiturk.com/kvkm14.htm>>.

Yapılan harcama kurumun kuruluş aşamasında yapılmış olan yâda işlerin devamlı olarak genişletilmesine ilişkin olmalıdır.

Yapılan gider karşılığında maddi bir kıymet (demirbaş gibi) satın alınmamış olmalıdır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, bir kurumun veya şubenin kuruluş veya örgütlenme dönemine diğeri de kuruluş aşamasından sonra işlerin devamlı olarak genişletilmesine yönelik olmak üzere iki kısımdır.

İlk tesis ve taazzuv giderleri ilgili yıl hâsılatı itibariyle yada doğrudan gider yazılabilir yada aktifleştirilmesi yoluna gidilebilir. Aktifleştirilmesi halinde, kurumun faaliyete başladığı hesap döneminden itibaren eşit miktarlarla beş yıl içinde VUK gereğince değerleri üzerinden amortisman ayrılarak gider yazılır.¹⁵⁷

Genel Kurul Toplantıları, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri: Genel kurul toplantıları için yapılan ilan ve posta giderleri ve toplantı salonu giderleri hâsılattan indirilemez. Hissedarların toplantıya katılmak için yaptıkları giderler (seyahat, konaklama, ikram vs. giderler) matrahın tespitinde dikkate alınmaz. Bu madde uyarınca matrahtan düşülecek birleşme ve devir giderleri birleşme ve devir dolayısıyla infisah edecek kurumlardaki giderleri kapsar. Birleşen veya devir alan kurum bünyesinde yapılan bu tür giderler ise ilk tesis ve taazzuv gideri mahiyetinde gider olarak kayıt edilir.¹⁵⁸

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandite Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Payı: Sermayesi paylara bölünmüş komandite ortağın kar payı ticari kazanç olarak beyan edileceğinden bu kar payının safi kurum kazancının tespitinde indirilmesi öngörülmüştür.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Alpay GÜNAYDIN, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Peştamallıkların Maliyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi,

http://www.kastamonu.smmmo.org.tr/makale/kurulus_%20gid.makale.doc.

¹⁵⁸ Ömer Altan ARPACI, Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, http://www.muhasabenet.net/makale_altar%20omer%20arpaci_kurum%20matrahinin%20tespitinde%20giderler.htm, (12. 04. 2005).

¹⁵⁹ Mehmet ALTINDAĞ – Ercan AKBAY, Kurumlar Vergisi Düzenleme Rehberi 2003, Türemob Sirküler Rapor, Sayı: 2004 – 4, Nisan 2004, s. 14.

Katılma Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları ve Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları: Eski adıyla özel finans kurumları yeni adıyla katılım bankaları için yer alan bu düzenlemeye göre, bu kuruluşlarca faiz yerine ödenen kar payları gider kaydedilebilecektir. Ayrıca faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları da gider kaydedilebilecektir.¹⁶⁰

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilânço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Olan Teknik Karşılıklar: Muallâk hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini eğerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, Reasürans payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallâk hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.¹⁶¹

Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esaslarına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, reasür payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonra kalanın % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve restorasyon işlemlerinde 1/8 yöntemi kullanılır.¹⁶²

Hayat sigortalarında matematik karşılıkları; her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilmez. (KVK md 8 /e)

Deprem hasar karşılıkları; Yangın ve mühendislik sigorta dallarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 7379 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nu 25. maddesi uyarınca hesaplanan kısım ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri

¹⁶⁰ Gündoğan DURAK, 'Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınacak Giderler', **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 216, Nisan 2006, s. 32.

¹⁶¹ Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s.283.

¹⁶² GÜNDOĞAN (2006), a. g. e., s: 31.

toplamından oluşur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu kanunun uygulanmasında kazanmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez.

Deprem hasar karşılıkları diğer teknik karşılıklardan farklıdır. Sigorta mevzuatına göre cari dönem için ayrılan deprem hasar karşılıklarının ertesi yıl ters çevrilerek gelir yazılması da söz konusu olmayıp, ayrılan karşılıklar 15 yıl süre boyunca da bilânçoda tutulmaktadır. Kurumlar Vergisi matrahının hesaplanmasında herhangi bir yılda gider kaydedilen deprem hasar karşılıklarının ertesi yıl matraha ilave edilmesi gerekecektir.

Bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları ertesi bilânço döneminde aynen kara eklenir.¹⁶³

Matrah Tespitinde Yapılacak Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde; Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinden ayrıca gösterilmek şartı ile kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır. (KVK md. 10)

Ar – Ge İndirimi: İşletme bünyesinde gerçekleştirilen ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı yıllık beyanname ile bildiren gelirden kurum kazancından indirilebilecektir.¹⁶⁴

İlke olarak yapılan harcamanın Ar – Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir bu bağlamda;

—Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

—Yeni üretim, yöntem, süreç ve işletmelerin araştırılması ve geliştirilmesi,

¹⁶³ Şaban ERDİKLER, ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda sigorta Şirketlerine İlişkin Düzenlemeler 2’, **Referans Gazetesi**, <http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=549>, (03. 10. 2006).

¹⁶⁴ Hasan Ali ARSLANALP, Gelir ve Kurumlar vergisi Mükelleflerinde AR-GE Harcamaları İndirimi ve Muhasebesi, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hasan/002/yazdir.php>>.

—Yeni ürünler, madde ve malzeme, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya teknikler üretilmesi,

—Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin teknolojilerinin araştırılması,

—Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri ile ilgili harcamalar Ar – Ge indirimine konu edilebilir.

Ayrıca Ar – Ge faaliyetinin sürdürülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki personel giderleri (hizmetliler ve vasıfsız personel giderleri hariç) Ar – Ge harcaması olarak kabul edilir.¹⁶⁵

Sponsorluk Harcamaları: Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında hizmet tesisi ve faaliyetleri destekleyen gerçek ve tüzel kişi kurum ve kuruluşlar olarak federasyonlar veya il müdürlüklerince tescilleri yapılan faal, ferdi veya takım sporcuları, projesi tasdik edilen spor tesislerinin ikmali, bakım ve onarımı uygun görülen gençlik ve spor kulüpleri sponsor olabilecek kişi ve kurumlardır. Reklâm ve sponsorluk alınmasında, ulusal ve uluslararası federasyonların kuralları geçerlidir. Sponsorluk alınması ve verilmesinde tarafların akdi ehliyeti şarttır. Sponsorluk harcamaları amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si vergi matrahında indirilebilir.¹⁶⁶

% 5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar:

—Genel bütçeye dâhil dairelere,

—Katma bütçeli idarelere,

—İl özel idarelerine

—Belediyelere ve köylere,

—Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,

¹⁶⁵ Veysi SEViĞ, 'Ar – Ge İndirimi Uygulanmayacak mı?', **Dünya Gazetesi**, (27. 02. 2006).

¹⁶⁶ Cevdet Okan BAHAR, 'Sponsorluk Harcamalarının Kazançlardan İndirilmesi Esasları', **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 216, Nisan 2006, s. 155 – 160.

—Kamu menfaatine çalışan derneklere,

—Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı vergi matrahında indirilebilir.¹⁶⁷ Bu kuruluşlar dışındakilere yapılan bağış ve yardımlar gider olarak dikkate alınmaz. Diğer bir önemli noktada yapılan bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılması zorunludur.

Tamamı İndirilen Bağış ve Yardımlar:

a- % 5 ile sınırlı indirim yapılan kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı indirilir.¹⁶⁸

b – Genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan yada kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen bir takım faaliyetlere yönelik yapılan harcama ile bağış ve yardımların tamamı için de indirim hakkı tanınmıştır. Söz konusu faaliyetler şunlardır:

—Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—Ülkemizin uygarlık biriminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mimarili ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog,

¹⁶⁷ İSMMMO, 2006 Mali Rehberi Bağış ve Yardımlar, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=419>, 2006 Mali Rehberi Bağış ve Yardımlar

¹⁶⁸ Bora YARGIÇ, 'Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların İndirimi', **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak – Şubat – Mart, Sayı: 74, Yıl: 2006, s. 264.

broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenlerde dâhil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin kültür ve turizm bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—2863 sayılı kültür ve tabiat varlıklarını koruma kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, yenileme, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—Kültür envanterlerinin oluşturulması çalışmalarına yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—2863 sayılı kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanındaki ürün ve eserlerin kültür ve turizm bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına yönelik harcamamalar ile bağış ve yardımlar,

—Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatların tedariki ile film yapılmasına yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar,

—Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına yönelik harcamalar ile bağış ve yardımlar.

Bakanlar kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkili kılınmıştır. Bağış ve yardımların

nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.¹⁶⁹

Kurumlar Vergisinde yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahında indirim konusu yapılması için makbuz karşılığı yapılması şartı aranır. Kurumlar Vergisi mükellefleri yaptıkları bağış ve yardımları verilecek beyannamede ayrıca göstermek suretiyle indirim konusu yapacaklarıdır.¹⁷⁰

Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı indirilir.¹⁷¹

2.3.4. Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilemez;

Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1. maddesinde öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm Gelir Vergisi Kanununda yer alan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faiz ile paralellik taşımaktadır. Bilânçonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder. (V.U.K. madde 192) Öz sermaye bilânçonun pasifinde yer alan; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları toplamı ve bundan geçmiş yıllar zararının tenzili sureti ile bulunur. Esas olarak Türk Ticaret Kanununda ticaret şirketlerinin esas sermaye üzerinden faiz yürütmeleri yasaklanmıştır. Yine aynı kanunun 471. maddesinde anonim şirketlerin, işletmenin faaliyetine başlamasına kadar geçecek olan süre için pay sahiplerine "hazırlık devresi faizi" denilen belirli bir faizi ödemelerine izin verilmiştir.

¹⁶⁹ Özgür BİYAN, **Kurumlar Vergisinde Bağış ve Yardımlar**, <<http://www.mde.com.tr/15.pdf>>, (20. 07. 2005).

¹⁷⁰ Noyan Alper ÜNAL, 'Türk Vergi Sisteminde Bağış ve Yardımlar', **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 66 – 72.

¹⁷¹ Yüksel BOZDAĞ, 'Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Bağış ve Yardımlar', **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:478, Aralık 2006, s.176.

Ancak, bu faizin ödenmesi iki şarta bağlıdır. Bunlardan birincisi, hazırlık dönemi faizi ödenmesine ilişkin ana sözleşmede (esas mukavelenamede) hüküm bulunması, ikincisi de faizle ilgili işlemlerin hesaba geçirilmesidir. Kooperatifler Kanununun 38. maddesinde de kooperatif gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına, genel kurul kararı ile en çok % 7 oranında faiz ödenebileceği hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1. maddesinde gerek hazırlık devresi faizi olarak adlandırılan ödemeler, gerekse Kooperatifler Kanununa göre ortak sermaye paylarına ödenen faizler de dâhil olmak üzere sermaye üzerinden hesaplanan her türlü faiz ödemeleri, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez ve ilk tesis ve taazzuv giderlerine de dâhil edilemez. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirilerini kar payı dışında adlandırılarak, kurum bünyesinde vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasına engel olmak içindir. Bir başka anlatımla kurum ortaklarının koydukları sermaye için yürütülen faizler, ortaklara yapılan kar dağıtımı olarak kabul edilmektedir.¹⁷²

Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faiz, Kar Farkları Ve Benzeri Giderler

Örtülü sermaye; kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin 3 katını aşan kısmıdır. (KVK md. 12)

Karşılaştırmaya esas alınacak borçların hesabında ana ortak veya ana ortakla ilişkili kişi niteliğine sahip banka veya benzeri kredi kurumlarından temin edilen borçların yarısı dikkate alınır.¹⁷³

Şirketin borçlanmayı ortaklarından veya bu ortaklarıyla ilişkili kişilerden yapması gerekiyor ortaklarla ilişkili kişi ifadesi ile;

167 Ömer Atlar ARPACI, **Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)**, <http://alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm>, (04. 04. 2005).

¹⁷³ Veysi SEVİĞ, 'Örtülü Sermaye Tanımında Değişiklik', **Dünya Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/222096/>>, (27. 01. 2006).

Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu kurumu,

Ortağın en az % 10 oy veya kar payı hakkına sahip olduğu kurumu,

Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili kurumun sermayesinin, oy veya kar payı haklarına sahip hisselerinin, en az % 10'unu elinde bulunduran, gerçek kişiler veya kurumlar kastediliyor.¹⁷⁴

Her şeyden önce şirket tarafından alınan bir borcun örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borcun kurumun ortaklarından veya ortaklarıyla ilişkili kişilerden alınması gerekir.

Kurumların ortakları veya ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmalarda, borç tutarı şirketin hesap dönemi başındaki VUK hükümlerine göre belirlenen hesap öz sermayesinin 3 katını aşması durumunda; aşan kısım aşılın süre boyunca örtülü sermaye sayılıyor. Aksi takdirde örtülü sermaye sayılmaz. Karşılaştırma sırasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortaklarla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla bu tür kurumlardan yapılan borçlanmalar borç / öz sermaye oranı 6 olarak dikkate alınmalıdır.¹⁷⁵

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

Örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar;

Ortakların veya ortakların ilişkili bulunduğu kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında 3. kişilerden yapılan borçlanmalar.

¹⁷⁴ Dursun Erkan ATEŞLİ – Babür Kaan ŞENER, ‘Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:225, Haziran 2007, s.45.

¹⁷⁵ Ali EGEMEN, ‘Borcun Örtülü Sermaye Olabilmesi İçin Ortaklardan Alınması Gerekıyor’, **Referans Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/879806/>>, (31.02.2006).

İlişkili kişilerin, banka ve diğer finans kurumlarından veya sermaye piyasalarından temin ederek aynı koşullarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalardır.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler ve kur farkları, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında borçlu kurum açısından dağıtılan, alacaklı olan ilişkili kişi açısından elde edilen ve dar mükellefiyette ana merkeze aktarılan kar payı olarak yeniden düzenlenmiştir.

Örtülü sermaye dağıttığı tespit edilen kurumda hem kapsama giren faiz ve kur farkları için hem de dağıtılan stopajı için cezalı tarhiyat yapılır. Borç veren ilişkili şirkette düzeltme yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.¹⁷⁶

Örtülü sermayenin tespiti durumunda; Alınan borcun faiz, kur farkı ve benzeri giderleri kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilip, cezalı vergisi alınır.

Kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesapların tutarları, örtülü sermaye koşullarının gerçekleştirdiği hesap döneminin son günü itibariyle, dağıtılmış kar payı kabul edilir. Böylelikle de % 15 stopaj kesintisi yapılır. Bu kar payında elde edenler için de menkul sermaye iradı sayılır. Borç veren gerçek kişi ortak, bu geliri beyan edip, gelir vergisi ödeyecek. Beyan etmemiş ise cezalı olarak tarh edilecektir.¹⁷⁷

Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar:

Transfer fiyatı, bir işletmenin bir birimin bir diğerine aktardığı mal ve hizmetlere uygulanan değerlendirme veya fiyattır. Transfer fiyatlandırması ile birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır. Kavram vergi muhasebesi açısından, çok uluslu şirketlerin karları, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak vergiden kaçınmaya sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.

¹⁷⁶ Vergi Portalı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılması Planlanan Değişiklikler, 2006/013 Sayılı Bülten, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=831>>.

¹⁷⁷ Şükrü KIZILOĞ, 'Şirkete Verilen Borç 3 Ayrı Vergi Var', **Hürriyet Gazetesi**, <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=4814186&tarih=2006-07-26>>, (26. 07. 2006).

Çünkü satıma konu mal veya hizmet bir şirket veya şirket içindeki bir bölüm için çıktı, buna karşılık aynı çıkar birliği içindeki diğer bir şirket veya aynı şirketin diğer bir bölümü için girdi niteliğindedir.

Transfer fiyatlandırması kavramının Türk Vergi Hukuku'nda tam karşılığı bulunmamaktadır. Buna rağmen transfer fiyatlandırmasının emsallerinden farklılık arz etmesi halinde, farklılıkların tanımlanması KVK' nın 13. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç kavramı ile yapılmaktadır. Transfer fiyatlandırması aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alışverişlerinin nasıl olması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavramdır. Örtülü kazanç kavramı ise hangi tür ilişkilerini vergi hukuk açısından kabul edilmeyeceğini tanımlamaktadır.

Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlandırmaları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilecektir. Diğer bir deyişle örtülü kazanç transfer fiyatının kötüye kullanılması olarak değerlendirilebilir.¹⁷⁸

5520 sayılı Kurumlar Vergisinde örtülü kazanç dağıtım OECD ve AB esasları göz önüne alınarak yeniden düzenlenmiştir. Buna göre;

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.¹⁷⁹

Konumuz ile ilgili olarak ilişkili taraf açıklamalardan ilişkin Türkiye Muhasebe, Standardı (TMS 24) 31 Aralık 2005 cumartesi – sayı: 26040 Resmi Gazete'de yayımlandı ve 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak

¹⁷⁸ Şükrü ŞENALP, **Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları**, <http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm>, (07. 01. 2006).

¹⁷⁹ Cevat AKÇAKOCA, '5520 Sayılı Kanuna Göre; Örtülü Kazanç', **Ekohaber Gazetesi**, Sayı: 535, <http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=29&id=1187>, (10. 08. 2006).

üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girdi. Bu standarda göre bir tarafın işletme ile ilişkili sayılması için;

a) Söz konusu tarafın, doğrudan yâda dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:

— İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve yanı iş dalındaki bağlı ortaklıklar olmak üzere)

— İşletme üzerinden ortak kontrole sahip olması;

b) Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması

c) Tarafın, işletmenin veya ona bağlı ortaklığın kilit yönetici personelini bir üyesi olması

d) Tarafın, işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması

e) Tarafın, (a) ya da (c) de bahsedilen herhangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması.

f) Tarafın, kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (a) ya da (e) de bahsedilen herhangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması,

g) Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilgili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması gerekir.

İlişkili tarafa yapılan işlem ilişkili taraflar arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir. Bir bireyin yakın aile üyeleri, işletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olabilecek ya da işlemlerden etkilenebilecek aile bireyleridir. Aşağıdaki kişileri içerebilir;

Bireyin eş ve çocukları,

Bireyin eşinin çocuklara ve

Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü oldukları kişiler.¹⁸⁰

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da (13 m/2) ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfusu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlardır şeklinde açıklanmıştır. Bu bağlamda ortakların eşleri, ortakların ve ya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil kan bağı olanlar ve sıhrî hısımları da ilişkili kişi sayılır. Ayrıca yapılan düzenleme sonucu Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirmek imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.¹⁸¹

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına muhatap olmamak için yaptıkları işlemlerde fiyat ve bedellerin emsallere uygun olup olmadığını tespit etmeleri gerekiyor.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedelle uygun olmasını ifade eder. Emsale uygun bedelin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemlere başvurulabilir.

1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:

Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ve tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesidir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için

¹⁸⁰ ŞENALP (2006), a. g. e.

¹⁸¹ Veysi SEVİĞ, 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', **Referans Gazetesi**, <http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=93>, (03. 02. 2006).

ilişkili kişilerle yapılan işlemin birbiri ile ilişkili olmayan kişilerle yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.¹⁸²

2- Maliyet Artı Yöntemi:

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar arttırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal) ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kar oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi:

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat yâda bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat yâda bedelden uygun bir brüt satış karı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış karı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa kurallarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan karı ifade etmektedir. Bu kar tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.¹⁸³

4- Mükelleflerin Kendi Belirleyecekleri Yöntemler:

¹⁸² M. Aykut KELECİOĞLU, ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısına Göre Kooperatiflerde Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulaması’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160 Nisan 2006, s.71.

¹⁸³ Ahmet GÜZEL, Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç, http://www.alomaliye.com/eylul_06/ahmet_guzel_transfer.htm.

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiçbirini uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulanabilir.

Mükellefler bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri kendileri belirleyebilecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanılabilecektir. Bu yöntemler kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yönetimidir. Bu yöntemler bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan karı temel almaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Mükellefler ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirleyebilecektir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşır.

Bu dört yöntem arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur. Önemli olan işlemin niteliğine en uygun yöntemi seçmektir.¹⁸⁴

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

¹⁸⁴ İbrahim GÜLER, 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', <http://muhasabenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html>, (25. 22. 2006).

Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller bakanlar kurulunca belirlenir.¹⁸⁵

Yedek Akçeler

Türk Ticaret Kanununa göre, kurumların özel kanunları veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançtan ayırdıkları bilumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa göre, bankaların ayırdıkları karşılıklar gider olarak dikkate alınamaz. Aynı şekilde ihtiyat amacıyla kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre kanuni fevkalade, ihtiyari vb. adlarla ayrılan yedek akçeler gider olarak yazılamaz.¹⁸⁶

Kurumlar Vergisi, Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizi

Kurumlar Vergisi Kanunun 11/d maddesinde; bu kanuna göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve amme alacaklarını tahsil usulü hakkındaki kanun hükümlerine göre ödenen cezaları gecikme zamları ve faizlerin ve VUK' a göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması hükme bağlanmıştır. Sosyal Sigorta primlerinin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zamları da Sosyal Sigortalar Kanununun 80. maddesinde yer alan Hüküm uyarınca amme alacakların tahsil usulü hakkında kanun hükümlerine göre tahsil edildiğinden, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.¹⁸⁷

Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar

Yasaların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak koşuluyla, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemez. Diğer bir anlatımla, menkul kıymetlerin yasaların tanıdığı hadler altında satışından kaynaklanan zararlar ile bu kıymetlerin pazarlanması sırasında yasalarla veya

¹⁸⁵ Muhasebe TR, Ortaklar Cari Hesabı, Kasa Bakiyesinin İrdelenmesi ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, <www.muhasabetr.com/ozelbolum/027/>, (20. 12. 2006).

¹⁸⁶ Alaattin ÖZDEMİR – Mahir ÇİMENTEP - Recep GÜRBÜZ – Sultan TEKİN, Kurumlar Vergisi ve Beyanı, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü., Ankara 2004.

¹⁸⁷ Arpacı, a. g. e. , s. 4

yasaların verdiği yetkiye dayanılarak belirlenen miktarlar dışında yapılan ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilemez.¹⁸⁸

Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kurum kazancının tespitinde hâsılatından indirilemeyecektir.¹⁸⁹

Tazminatlar

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerini ve çalışanlarını suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatları gider olarak yazılamaz. (KVK md 11/9)

Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen maddi ve manevi tazminatlar gider olarak yazılmaz.¹⁹⁰

Bazı Ürünlerin İlan ve Reklâm Harcamaları

Reklâm harcamalarının hâsılatından indirilmesi konusunda bazı sınırlamalar getirilmiştir. Bu harcamalar:

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine yönelik ilan ve reklâm harcamalarıdır. Kanun adı geçen ürünler için yapılan harcamaların ne kadarının gider yazılıp yazılmayacağı konusunda da ilave bir sınırlama daha getirilmiştir. Oda, ilgili ilan ve reklâm harcamalarının kanunen kabul edilmeyen kısmının kanunda %50

¹⁸⁸ Veysi SEVİÇ, 'Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler', Dünya Gazetesi, <<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=28689>>, (26. 04. 2001).

¹⁸⁹ Legalis Platform, Kurumlar Vergisi Rehberi (2006), <www.legalisplatform.net/ozel-dosyalar/kurumlar%20vergisi%20rehberi.pdf>.

¹⁹⁰ Stok Cari, Ticari Kazancın Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, <<http://www.stokcari.com/gider.asp>>, (2007).

olarak tespit edilmesidir. Bakanlar kurulu bu oranı % 100'e kadar arttırmaya % 0'a kadar indirmeye yetki verilmiştir. ¹⁹¹

Ayrıca aşağıdaki sayılan maddelerde gider olarak yazılamaz.

Belgesi olmayan giderler,

Kıdem tazminatı karşılığı,

Ödenmemiş SSK primleri,

Özel İletişim Vergisi,

Alınan vadeli çek reeskontları,

Senetsiz alacak reeskontları,

Önceki yıl matrahtan indirilen reeskont gelirlerinin bu yıl iptali nedeniyle gider yazılan tutar,

VUK hükümlerine göre uygun olmayan karşılıklar,

İhracatla ilgili belgesiz giderlerin binde beş götürü gider yazma haddini aşan kısmı,

Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV,

Kurumlar Vergisinden istisna edilen gelirlere ilişkin giderler,

Binek otolara ait Motorlu Taşıt Vergileri,

Önceki dönem giderleri,

Borçların döviz satış kuru ile değerlendirilmesi halinde döviz satış kuru ile döviz alış kuru arasındaki fark,

İzah edilmeyen kasa fazlalıkları için hesaplanan ancak muhasebe kaydı atılmayacak faiz tahakkukları. ¹⁹²

¹⁹¹ ŞENYÜZ (2005), a.g.e., s.165.

¹⁹² Bülent ÇAKAR, **2005 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı Hesabı**, <http://www.alomaliye.comsubat_06/bulent_cakar_2005_kurumlar.htm>, (13. 02. 2006).

İşletmelerden çalınan mal ve paralar ile ilgili zararlar, ticari işletmede mal veya hizmetlerin çalınması veya dolandırıcılık veyahut ihtilas sonucu işletmenin zarara uğratılması halinde zararın vergi matrahı ile ilişkilendirilemez. Çünkü matrahın tespitinde indirim konusu yapılacak giderler ancak ticari işletmenin normal icapları dâhilinde meydana gelmesi gerekir.¹⁹³

2.4. Kurumlar Vergisinin Beyanı

Kurumlar Vergisinde kural olarak takvim yılı ve beyan esası geçerlidir.¹⁹⁴ Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyannamede ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

2.4.1. Kurumlar Vergisinde Beyanname Türleri

1. Yıllık Beyanname

Yıllık beyanname yıllık kurum kazancına ilişkin vergi borcunun vergi idaresine bildirilip ödenmesinde kullanılan beyannamedir.

Her mükellef vergiye tabi kazancının tümü için bir beyanname verir. Ancak tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Ayrıca mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım – satım büroları ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrı sermayeleri olsa bile ayrı beyanname verilmez. Yine kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirinden ibaret olması durumunda yine beyanname verilmez.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bağlı olduğu vergi dairesi; kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Maliye bakanlığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini kendileri belirleyebilir.

¹⁹³ Şükrü ŞENALP, **Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Enflasyon Düzeltmesi**, <http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_kkeg.htm>. (25. 03. 2005).

¹⁹⁴ Yavuz ATAR, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 3. Baskı, Konya 2000, s.222.

Beyannamenin şekli içeriği ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadırlar.¹⁹⁵

Yıllık Beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci günündün yirmi beşinci akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Dar mükellefiyete tabi kurullarda, tarhiyatın muhatabı Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terkten önceki on beş gün içinde beyanını verilir (KVK md 25/5)

2- Muhtasar Beyanname

Gelir Vergisinin 84. maddesinde muhtasar beyanname tanımlanmıştır. Buna göre; işverenler veya vergi tevkif atı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsup beyanname'dir.

Vergi tevkif atı yapmaya zorunlu olanlar ise GVK 94. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

Kamu idare ve müesseseleri

İktisadi kamu müesseseleri

Sair kurumlar

Ticaret şirketleri

İş ortaklıkları

Dernekler

Vakıflar

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri

Kooperatifler,

Yatırım fonu yönetenler,

Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,

¹⁹⁵ T.C. Maliye Bakanlığı, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.maliye.gov.tr/mm/smmudurlugu/duyurular/5520.kvk.> >

Zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, kurumlara avanslar dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin Kurumlar Vergisine mahsuben % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri,

Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,

Döviz cinsinden yahut dövize altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları hariç olmak üzere; her nevi tahvil ve hazine bonoları faizleri ile toplu konut idaresi ve özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

Mevduat faizleri,

Katılım bankaları tarafından; faizsiz olarak kredi verenlere, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı kâr ve zarar katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

Her nevi tahvil ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi ve elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (repo gelirleri),

Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtım sayılmaz),

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere;

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

Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları.

Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

Konut finansmanı fonları veya ortaklıklarının kazançları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları, dağıtılsın dağıtılmasın kurum bünyesinde yüzde 15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır.¹⁹⁶

Tevkifat yapma durumunda olan vergi sorumluları, bir aylık dönemler itibariyle tevkif ettikleri vergileri muhtasar beyanname aracılığı ile ertesi ayın 20. günü akşamına kadar beyan etmek ve beyan edilen ayın 26. günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar. Zirai ürün bedelleri üzerinde tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek yerine her ay ocak, nisan, temmuz ve ekim ayları olma üzere üç aylık dönemler itibariyle verebilirler. Genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler. Vergi tevkifatına tabi ödemesi bulunmayan mükellefler boş beyanname verip beyannameye ait damga vergisi ödememek için bir vergi dairesini muhtasar beyanname ile beyan edecekleri ödemenin bulunmadığını bir dilekçe ile bildirerek beyanname vermeyebilirler.¹⁹⁷

Bakanlar kurulu vergi kesintisi oranını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi genel oranı olan % 20'ye kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dâhilinde; menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarının, girişimci sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının, konut finansman fonu ve ortaklıkları ile varlık finansmanı fonlarının türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların niteliklerine ve dağıtımına göre belirlemeye yetkili kılınmıştır.¹⁹⁸

Dar mükellefiyette vergi kesintisi Kurumlar Vergisi Kanunun 30. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

¹⁹⁶ Veysi SEVİĞ, 'Kurumlar Vergisinde Vergi Kesintisi', **Dünya Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/771398/>>, (09. 02. 2006).

¹⁹⁷ Özden DÜZGÜN, **Muhtasar Beyanname Verme Zorunluluğu**, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/002/>>, (01. 05. 2006).

¹⁹⁸ SEVİĞ (02.2006), a.g.m.,

1- Dar mükellefiyete tabi kurumların kazanç ve iratları üzerinden bu kazanç ve iratları avanslarda dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilenler tarafından % 15 oranında Kurumlar Vergisi kesintisi yapılır,

a) Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri.

b) Serbest Meslek kazançları

c) Gayrimenkul sermaye iratları

d) Gelir Vergisi Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3), (4), numaralı bentlerinde sayılan; hisse senetlerinin kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları ile yıllık ve özel beyanname veren dar mükellef kurumların kazançları hariç olmak üzere menkul sermaye iratlarıdır.

2- Ticari veya zirai kazanca dâhil olup olmadığına bakılmaksızın teklif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvan marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 15 kesinti yapılır.¹⁹⁹

3- Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin yetkili makamların izni ile açılan sergi ve panayırılarda yapıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 kesinti yapılır.

4- Kurumlar Vergisi Beyannamesi veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan Kurumlar Vergisi düşüldükten sonra kalan kısmından ana merkeze aktardıkları tutarı üzerinden kurum bünyesinde % 15 kesinti yapılır.²⁰⁰

¹⁹⁹Hasan Şen, **Kurumlar Vergisi Kanunu,** www.hasansen.av.tr/idealhukuk/kanun_detay.asp?id=1613.

²⁰⁰ Şaban ERDİKLER, **Kar Payı Dağıtımında Stopaj Oranı,** Referans Gazetesi, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020508/11781/2, (22. 08. 2006).

5- Kazancın elde edildi ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 kesinti yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan işin tamamlanması için zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranı, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin para faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca kesinti yapılamaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz.²⁰¹

6- Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya Kurumlar Vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar paylarında % 15 kesinti yapılır.

7- Kanunun 5. maddesini birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşımaları kaydıyla anonim veya limitet şirket niteliğindeki dar

²⁰¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=860>>.

mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.²⁰²

2006 yılı başında yürürlüğe giren GVK Geçici 67. madde ile para ve sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerde tevkifat esası benimsenmiş ve yatırımcıların beyanname verme yükümlülükleri kaldırılmıştır. Daha önceden kazancın elde edildiği tarihi takip eden 15 gün içinde özel beyanname ile beyan edilmekte idi. Bundan sonra 2006 – 2015 yılları arasında elde edilecek söz konusu kazanç ve iratlarda tevkif suretiyle vergilendirilecektir.²⁰³

Geçici 67. maddedeki geçiş hükümlerine göre bazı menkul kıymetler eski hükümlere göre vergilendirilecektir. Buna göre;

1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve hazine bonoları ile toplu konut idaresi ve özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlayan gelirler.

1 Ocak 2006'dan önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçların elden çıkarılmasından veya elde tutulma süresinde elde edilen gelirler.

Geçici 67. madde kapsamına girmeyen ve 1 Ocak 2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.²⁰⁴

Bakanlar kurulu, vergi kesintisi oranlarını gelir unsurları veya faaliyet unsurları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yasal oranın bir katı kadar arttırmaya yetkili bulunmaktadır.

Vergi kesintisinde kazanç ve iratların gayri safi tutarları esas alınmaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden

²⁰² Alo Maliye, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu**, <<http://www.alomaliye.com/yeni-kurumlar.html>>.

²⁰³ Can TEKİN, 'Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi', **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 160, Nisan 2006, s.104.

²⁰⁴ Mustafa TAN, 'Kurumlara Yüzde 30 Vergi Sürprizi', **Referans Gazetesi**, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=54623&YZR_KOD=136>, (07. 12. 2006).

hesaplanmaktadır. Vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca göstermek zorundadır.

Gelir Vergisi Kanunda muhtasar beyanname için belirtilen usul ve esaslar burada da aynen geçerlidir.

Yasada geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri kapsamaktadır.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olan dar mükelleften bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairlerine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.²⁰⁵

Yürürlükte bulunan BKK' ya göre hem serbest meslek kazançları hem de lisans, marka, know how, royalty için öngörülen stopaj oranı yüzde 22 iken, yeni kanunda bu oranın yüzde 15 olarak belirlendiği görülmektedir. Bu durumda BKK' daki oran yeni kanundaki oranı aşmaktadır. Geçici maddedeki düzenleme ise eski düzenlemeye göre çıkarılan BKK' da belirlenen stopaj oranının, ancak yeni kanunda belirlenen yasal sınırı aşmadığı takdirde geçerli olacağını düzenlemektedir.

Bu durumda, yeni düzenleme gereğince hem serbest meslek kazançları hem de lisans, marka, know how, royalty ödemeleri için stopaj oranının yüzde 15 olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak Maliye Bakanlığı 28 Haziran 2006 tarihinde sitesinde yayımladığı 1 No'lu KVK sirkülerinde bu konu hakkında farklı bir yaklaşım sergilemiştir. Sirkülerde, geçici maddede yer alan "yasal sınırları aşmamak üzere" ibaresinin yorumunda yasal sınır olarak kanuni oran olan yüzde 15 oranı yerine, bu oranın Bakanlar Kurulu'nca artırılabilceği en üst oran (kanuni oranı bir katına kadar artırma yetkisi çerçevesinde); yüzde 30 oranı esas alınmıştır.

²⁰⁵ Veysi SEVİĞ, 'Dar Mükellef Kurumlara Stopaj Uygulaması', **Dünya Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/1217867/>>, (18. 10. 2006).

Bu anlayış yasal sınırı yüzde 30 olarak kabul ettiğinden, BKK' da belirlenen yüzde 22 oranı, yasal sınırı aşmamaktadır. Bu durumda, yeni kanun hükümleri çerçevesinde bu tür ödemeler üzerinden yapılacak stopaj oranının, öteden beri olduğu gibi yüzde 22 olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı 1 numaralı KVK sirkülerinde bu tür ödemeler üzerinden yüzde 22 oranında stopaj uygulanmaya devam edileceğini açıklamıştır.

Yurtdışındaki kurumlara yapılan kâr payları üzerindeki stopaj 2003/6577 sayılı BKK' da yüzde 10 olarak belirlenmiş olup, Bakanlar Kurulu'nca yeni bir oran belirlenmediği takdirde kâr payları üzerinden yüzde 10 oranında stopaj uygulamasına devam edilecektir,²⁰⁶

3- Özel Beyanname

Özel beyanname, dar mükellefiyete tabi olan ve kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmayan mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançlarını bildirmek için kullanılan beyanname dir.

Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (Telif imtiyaz, ihtira, işletme ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'de bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, GVK'da yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili Kurumlar Vergisi Beyanname si,

²⁰⁶ Şaban ERDİKLER, 'Yeni Kanuna Göre Yurtdışına Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi', **Referans Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/777309/>>, (04.07.2006).

Taşıtların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

Taşınırıların ve hakların elden çıkarılmasında doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazanç ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı.

Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılıklı ayrılan şüpheli alacakların tahsili dâhil olmak üzere terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığı yere verilir. Diğer hallerde ise Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine verilir.²⁰⁷

2.4.2. Kurumlar Vergisinin Oranı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 üzerinden alınır. Kurumlar Vergisi Mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin Kurumlar Vergisi oranı da Geçici Vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlarda aynen uygulanır.

²⁰⁷ İ.S.M.M.M.O, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (yeni)**, İsmmmo Yayınları, Yayın No: 61, Temmuz 2006, s. 161 -164

Tablo 2.1. Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi(%)

Yıllar	Vergi Oranları	Yıllar	Vergi Oranları
1990	46	1996	30
1991	46	2000	30
1992	46	2001	30
1993	46	2002	30
1994	25	2003	30
1995	25	2004	30
1996	25	2005	33
1997	25	2006	20
1998	25	2007	20

Kaynak: Ramazan ARMAĞAN, ‘Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri’, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2007, s.233.

Ancak KVK geçici madde 1 ile yapılan düzenleme ile özel hesap dönemleri için ayrı bir düzenleme yapılmıştır. 2005 yılında başlayan 2006 yılında biten özel hesap dönemlerinde aritmetik ortalama dikkat alınır bu hesaplamada;

1/12006 tarihinden önceki aylara % 30 Sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınır. Bu hesaplamada oran kesirleri dikkate alınmaz.

Bakanlar kurulu Geçici Vergi oranını uygulamak üzere Kurumlar Vergisi oranını beş puana kadar indirmek suretiyle belirlemek yetkisine sahip bulunmaktadır. Buna göre

Bakanlar Kurulu gerektiğinde Kurumlar Vergisi bakımından Geçici Vergi oranını yüzde 15 olarak belirleyebilecektir.²⁰⁸

Yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranının karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

01.01.2006 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi oranı % 20 oranında uygulanacak yalnız bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak bundan sonra yapılacak re'sen veya ikmalen tarhiyatlarda % 30 oranı uygulanacaktır.²⁰⁹

07.08.2006 tarihinde yayınlanan sirküler ile 2006, 2007 ve 2008 yılları için yatırım indirimi uygulayan Kurumlar Vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi oranını % 30 olarak uygulamak durumundadır. Bu oran özel hesap dönemi kullanan mükellefler içinde geçerlidir.²¹⁰

2.4.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı, Tarihi ve Ödenmesi

Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci güne kadar verilebilmektedir. Ödeme ise beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar tek seferde yapılabilir.²¹¹

Kurumlar Vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerine ayrıca yıllık beyanname

²⁰⁸ Veysi SEVİĞ, 'Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Son Şeklini Aldı', **Dünya Gazetesi**, <http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?id=95&kategori=64>, (02. 02. 2006).

²⁰⁹ Ernest&Young, **Kurumlar Vergisi Oranı %20'ye Düşürüldü, Beyan Süresi Uzatıldı**, Sirküler No:074, <www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=501>, (14. 06. 2006).

²¹⁰ Vergi Portalı, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri /3**, Sirküler , <<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/KVKSIRKU3.pdf>>, (08.07.2006).

²¹¹ Vergi Portalı, **Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılması Planlanan Değişiklikler**, 2006/013 Bülten, <<http://www.vergiportali.com>>.

verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.²¹²

Kurumlar Vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına, fonlarda, fonun kurucu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.

Kurumlar Vergisi bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen 3 gün içinde tarh edilir.²¹³

Dar mükelleflerde yıllık beyannameyi tam mükellefler gibi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın yirmi beşinci gününe kadar verilebilir ve ayın sonuna kadar ödenir. Tarhiyatın muhatabı Türkiye'yi terk etmesi halinde ise terk etmesinden önceki 15 gün içinde verilir.²¹⁴ Tam mükellef için geçerli yıllık beyanname esasları dar mükellefler içinde geçerlidir.

Dar mükelleflerde Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir. (KVK md. 25/4)

Muhtasar beyanname ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. 26. günü akşamına kadar ödenir.²¹⁵

²¹² A.S.M.M.M.O., <<http://asmmmo.ogr.tr/sirkuler/2006.04htm-149k->>.

²¹³ Vergi Portalı, Kurumlar vergisi Kanununda Yapılması Planlanan Değişiklikler, Vergi Bültenleri 2006, Bülten No:2006/013, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=831>>.

²¹⁴ Ahmet, „GÜRAYDIN, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Peştamallıkların Maliyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi, <http://www.kastamonu.smmmo.org.tr/makale/kurulus_%20gid_makale.doc>.

²¹⁵ T.C. Maliye Bakanlığı, Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri,

Özel beyanname verilmesi gereken gelirin iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde beyanname ilgili vergi dairesine verilir. Beyanname verme süresi içinde de ödenir.²¹⁶

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değilse kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur. (KVK md 28/1)

2.4.4. Kurumlar Vergisinde Mahsuplar

Zarar Mahsubu

Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, Kurumlar Vergisi Beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartı ile KVK 9. maddesinde ki şartları taşımak sureti ile indirim kanunu yapılabilir.

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

Kurumlar Vergisi Kanunun 20. maddesinin (Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme başlıklı maddesi) birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlar Kurumlar Vergisinden aşağıdaki şartlarında yerine getirilmiş olması şartıyla mahsup edilebilmektedir. Bunlar;

Son beş yıla ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin kanuni süresi içinde verilmiş olması,

Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmesinin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesidir. Bu şartların ihlali halinde zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi zıya

<http://www.maliye.gov.tr/deftardarliklar/sinop/mevzuat/beyannameler.htm>.

²¹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, **Beyanname Verme Ve Ödeme Süreleri**,
<http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/bes.htm>.

doğmuş sayılır.²¹⁷ Bu madde ile özellikle devir ve bölünme işlemleri ile ilgili zarar mahsubuna yönelik olarak kanun gerekçesinde bünyesinde zarar oluşan firmaların ekonomiye tekrar kazandırılması amaçlanmaktadır. Fakat özellikle zararlı şirketlerin devir alınmasında devir olan şirketin yüksek miktarda vergi matrahını aşındırmaması için kanun maddesine öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar ifadesi konulmuştur.²¹⁸

b- Türkiye’de Kurumlar Vergisinden İstisna edilen kazançlara ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartı ile yurt dışından doğan zararlar;

— Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıla o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

— Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır.²¹⁹

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk Elçilik ve Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslını ve tercüme edilmiş bir örneğini ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.²²⁰

²¹⁷ Ali Türker PİRTİNİ, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Zarar Mahsubu Nasıl Yapılacak?**, <http://www.alomaliye.com/ekim_06/ali_pirtini_zarar_mahsubu.htm>, (17.10.2006).

²¹⁸ Nihat ARI, ‘5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sonrasında, Kurumların Yurtiçi ve Yurtdışı Faaliyetlerinden Doğan Zararların Mahsubu’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:476, Kasım 2006, s.68.

²¹⁹ T.C. Resmi Gazete, **5520 Kurumlar Vergisi Kanunu**, 21.06.2006 Tarihli Resmi Gazete, <<http://rega.basbakanlik.gov.tr/#>>, (2006).

²²⁰ Bülent SEZGİN, ‘Tam Mükellef Kurumlarda Zarar Mahsubu’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:494, Ağustos 2007, s.83.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dâhil edilecek yurtdışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.²²¹

Geçici Verginin Mahsubu

Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk ettiği halde ödenmeyen geçici vergi mahsup edilemeyecektir. Ödenmediği için mahsup edilemeyen geçici vergi terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına vade tarihinde terkin edilmesi gereken tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden fazla olduğu için mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarından mahsup edilecektir. Kalan tutar olması halinde yıl sonuna kadar yazılı olarak başvurulduğu takdirde iade edilecektir.²²²

Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kurumlar beyannamede gösterilen kazançlardan bu kanunun 15. maddesini birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağından kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil) beyanname üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden mahsup edilir. Yine bu kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kar payı alan kurumlar, aldıkları kar payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar ele geçen net kar payının geçerli kesinti oranı

²²¹ Mevzuat Dergisi, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, <<http://www.mevzuatdergisi.com/dosya/12-b.htm>>.

²²² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Geçici Vergi Rehberi** (1999), <www.gib.gov.tr/index.php?id=606>.

kullanılarak bütünleştirilmesi suretiyle hesaplanır. Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kanunun 30. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kesilen vergiler bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak Kurumlar Vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kuruma bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden Kurumlar Vergisini aşamaz.²²³

Belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden fazla olduğu takdirde bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.²²⁴

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerini alarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünde düzeltme yapılmaz.²²⁵

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, incelme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, gelir elde edeninin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir.

Bu kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında kanunun 15. maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine

²²³İSMMMO, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, <<http://achive.ismmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/5520KVK15-%204.kisim.pdf>>.

²²⁴Bülent SEZGİN, 'Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yurt İçinde ve Yurt Dışında Ödenen vergilerin ve Geçici Vergilerin, Hesaplanan Kurumlar Vergisinden Mahsubuna İlişkin Usul ve Esaslar İle Bunların Mahsubu', **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:493, Ağustos 2007, s.90.

²²⁵Doğa MİRZA, **Yurtiçinde Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisine Mahsubu ve Mahsup Edilemeyen Tutarların İadesi**, <http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=430>.

ödemiş olmak şartıyla, kanunun 15. maddesinin 3. fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.²²⁶

Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen Kurumlar Vergisi ve benzeri vergiler Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan Kurumlar Vergisinden indirilebilir.²²⁷

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında değerlendirilecek, madde metninde belirlenmiş üç koşulunda birlikte sağladığı için Türkiye’de Kurumlar Vergisine tabi tutulan kazançlar için yurtdışındaki iştirakin ödenmiş olduğu Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden mahsup edilir.

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkını % 25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye’de ödenecek Kurumlar Vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergiler dâhil edilmek suretiyle dikkate alınır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi oranının (% 20) uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz bu sınırlar dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap

²²⁶ Talha APAK, Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Mahsup Edilecek Vergiler ve Mahsup Sonrası Alacağın İadesi, <http://www.alomaliye.com/2007/talha_apak_mahsup.htm>, (14.07.2007).

²²⁷ Apek YMM, Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu Nasıl Yapılır?, <<http://www.apekymm.com/soru-cevap.htm>>.

döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.²²⁸

2.5. Tasfiye Birleşme Devir Bölünme ve Hisse Değişimi

2.5.1. Tasfiye

Kurumlar, kuruluş işlemlerine başlarken belli bir amaç doğrultusunda ana sözleşmelerini hazırlar, bu durumU tescil-ılan ettirerek tüzel kişilik kazanır ve faaliyetlerine başlarlar. Çoğu zaman bu ticari amaçlar bazı nedenlerden dolayı gerçekleşmez veya kesintiye uğrar. Bu gibi durumlarda tüzel kişilik yetkili organlarınca ticari faaliyete son vermek için bazı kararlar alınır. Bu kararlardan bir tanesi de tasfiye kararıdır.

Tasfiye; şirketin mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve şirketin kaydını sicilden silinmesi işlemlerinin tümüdür.²²⁹

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi dikkate alınmaktadır.

Tasfiyenin başlangıcı kurumun tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihtir. Tasfiyenin sonu ise tasfiye kararının tescil edildiği tarihtir.

Tasfiyenin başlangıcından aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ilk tasfiye dönemidir. Tasfiye sonunun içinde bulunduğu takvim yılı başından tasfiye sonu tarihine kadar olan dönem ise son tasfiye dönemidir. İlk tasfiye dönemine müteakip her takvim yılı bağımsız birer tasfiye dönemidir. Tasfiyenin başladığı takvim içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

²²⁸Mesut KOYUNCU, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Ne Demek?**, <http://www.malihukuk.net/pdf/kontrol_edilen_yabanci_kurum_kazanci.pdf

²²⁹Talha, APAK, **Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi**, <http://www.alomaliye.com/talha_apak_tasfiye.htm>, (10.12.2004).

Her tasfiye dönemi için beyanname verilmekte ve ayrı vergileme yapılmaktadır. Ancak tasfiyede, kesin vergilemenin yapılması için tasfiyenin sonlanması gerekmektedir. Tasfiyenin zararlar kapaması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilmekte ne varsa anılan dönemlerden vergiler mükellefe iade edilir.²³⁰

VUK 114. maddesine göre vergi alacağının ilgili bulunduğu takvim yılının sonundan itibaren beş yıl içinde bu yıla ait olarak mükellefe tebliği edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar. Birden fazla süren tasfiye dönemlerinde ise tarh zaman aşımı tasfiyenin son bulunduğu dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.²³¹

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde;

Kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz.

Vazgeçme kararı, kararı alındığı dönem başından itibaren geçerli olur.

Tasfiye dönemi beyannameleri, normal beyanname yerine geçer.

Geçici vergiye ilişkin yükümlülükler vazgeçme kararının alındığı tarihi kapsayan geçici vergi dönemi itibariyle başlar.²³²

Tasfiye beyannamesi tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Beyannameye ek olarak bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye

²³⁰ [Vergide Gündem, Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi](http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=549), (2005).

²³¹ Vergi Türk, Türk Vergi Kanunları 2004, Bir Yıldan Fazla Süren Tasfiyelerde Zaman Aşımı, <http://www.vergiturk.com/ack/kvkm30ack.htm>.

²³² Yüksel TOPARLAK, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.vergiportali.com/doc/seminer/ytist2.pdf>.

bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.²³³

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki, servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir.

Tasfiye karı tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayedir.

Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,

Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı hariç olmak üzere,

Tasfiye halindeki kurum nezdinde ki her çeşit karşılık ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dâhildir.

Tasfiye karı hesaplanırken;

1- Ortaklara veya kurumun sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine eklenir.

2- Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenir.²³⁴

Hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri, bu kanunun 13. maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin gün itibariyle belirlenir. (KVK md 17/4b)

²³³F. Oktay TURNACIGİL, **Kurumlar Vergisi Kanunu**
www.ymmfturnacigil.com/2006/KURUMLAR_VERGISI_KANUNU.doc .

²³⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2001), a.g.e., s 656 – 659.

Tasfiye karının hesaplanmasında ayrıca indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kanunen kabul edilmeyen indirimlerde dikkate alınmalıdır. (KVK md. 17/4c)

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler bir karşılık ayırmadan ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerini asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilin sorumlu olurlar.

Tasfiye beyannamesinin verilmesi ile birlikte tasfiye memurları, işlemlerin vergi kanunlarına göre incelenmesi için bir dilekçe isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir.²³⁵

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.²³⁶

Tahakkuk eden vergi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir. (KVK md 21/2)

2.5.2. Birleşme

Türk Ticaret Kanununa göre birleşme, iki şekilde olabilir; birincisi iki ya da daha fazla şirketin kendilerini fesih ederek birlikte yeni bir şirket kurmasıdır. İkinci olarak bir veya birkaç şirketin mevcut başka bir şirkete katılmasıdır.

Bir ya da birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergilemeye esas alınır.²³⁷

²³⁵ Kürşat ÖDEN, '5520 Sayılı Kanuna Göre Kurumlarda Tasfiye', **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:493, Ağustos 2007, s.72.

²³⁶ PEHLİVAN (2006), a. g. e. , s. 303.

Tasfiye kararının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kararının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına yâda sahiplerine birleşen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşen kurumdan alına değerler VUK yazılı esaslara göre değerlendirilir.

Tasfiye memuruna düşen sorumluluk birleşme halinde birleşen uruma aittir. (KVK md 18)

2.5.3. Devir

Devir, bir ticaret şirketinin mevcut bir başka ticaret şirketine katılım suretiyle gerçekleşen birleşme şeklidir. Aşağıdaki şartları taşıması halinde oluşan birleşmeler devir hükmündedir;

Birleşme neticesinde infisah eden kurum ile birleşen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunması,

Münfesi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirmesidir.²³⁸

Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir. Doğrudan doğruya birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Şirket yetkili kurumun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih devir tarihidir.

Münfesi kurum ile birleşen kurum;

Devir tarihi itibariyle hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile,

²³⁷ Adil YAZICIOĞLU, **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları Yönünden Birleşme Devir ve Nevi Değiştirme İşlemleri**, <http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi020501/2243>.

²³⁸ Emrullah DAMAR, ‘Devralma Yoluyla Şirket Birleşmelerinin Vergisel Avantajları ve Birleşilen Şirketin İştirak Payının Netleştirme Hesabında Dikkate Alındığı Örnek Uygulama-1’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 156, Aralık 2005, s.124.

Devir işleminin hesap dönemin kapandığı aydan Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait Kurumlar Vergisi Beyannamesini, birleşen Ticareti Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Bu tahakkuk eden vergi yıllık Kurumlar Vergisi Beyanname süresi içinde ödenir.²³⁹

Birleşen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, devir beyannamesine taahhütname ile taahhüt edecektir. Mahallin en büyük mal memuru, bu konuda birleşen kurumdan ayrıca bir teminat isteyebilir.²⁴⁰

2.5.4. Bölünme ve Hisse Değişimi

Bölünme, bir sermaye şirketinin, mal varlığının veya birden fazla bütün olarak, mevcut veya yeni kurulacak sermaye şirketi / şirketlerine devredilmesi, devredilen sermaye şirketinin ortaklarına, devralan sermaye şirketinin paylarının verilesi, bölünen ortağında kendi mal varlığı ile faaliyetine devam etmesidir.²⁴¹

Bölünme iki şekilde gerçekleşir;

Tam bölünme; tam mükellefiyete tabi bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah suretiyle bütün mal varlığı, alacak ve borçları, kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına, devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, devredilen şirketin

²³⁹ M. Ersun BAYRAKTAROĞLU, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, 11 Temmuz, 2006, Ankara, <<http://www.vergiportali.com/doc/seminer/ebank.pdf>>.

²⁴⁰ İktisadi Dayanışma, Kurumlarda Tasfiye Devir Bölünme Hisse Değişimi, <www.iktisadidayanisma.com/portal/pratik_bilgiler/tasfiye-devir-ozet.htm>.

²⁴¹ Ozan USLU, Ticaret Şirketlerinde Birleşme, Devir, Bölünme, Nevi Değiştirme ve Vergisel Boyutları, <http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_birlesme_devir.htm>, (08. 12. 2004).

ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadar kısmının nakit olarak ödenmesi işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.²⁴²

Kısmi bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçını kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesidir.²⁴³

Ancak üretim veya hizmet işlemlerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devir edilmesi zorunludur. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin devrinde, devralan şirketlerin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur. (KVK md 19/3)

Hisse değişimi; tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi işlemidir.

Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadar olan kısmı nakit olarak ödenmesi işlemi hisse değişimi sayılmaz.

Bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.²⁴⁴

²⁴² Ahmet Selim SARIKAYA, 'Şirketlerin Bölünmesi', **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 156, Aralık 2005, s.212.

²⁴³ Vergi Portalı, Kurumlar Vergisi Kanunda Yapılması Planlanan Değişiklikler, 2006/013 Sayılı Bülten.

²⁴⁴ Alo Maliye, **4684 Sayılı Kanun**, <http://www.alomaliye.com/4684_nolu_kanun.htm>.

Devir ve tam bölünme halinde zararın mahsubu zarar mahsubu adlı bölümde anlatıldığı için tekrar anlatılmayacaktır. Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi ile ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir. (KVK md 19/5)

Tam bölünmede aşağıdaki şartlar uyulmak kaydıyla bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir, bölünmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararını ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

Bölünme tarihi itibarıyla hazırlanacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan Kurumlar vergisi Beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları kuruma ait Kurumlar Vergisi Beyannamesini bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacakların ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan Kurumlar Vergisi Beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.²⁴⁵

Kısmi bölünme ve hisse değişiminden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar. (KVK md.20)

²⁴⁵ Ülker Mavral BULUT, ‘Devir Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı (Yeni) Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları Yönünden İrdelenmesi’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl:2006, Sayı:478, s.164.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ HÂSILATINA ETKİSİ

3.1. Kurumlar Vergisindeki Değişim

Genel hatları ile eski ve yeni Kurumlar Vergisi Kanunu karşılaştırıldığı zaman Eski ve Yeni KVK şu şekilde tabloya dökülebiliriz:

Tablo 3.1 5520 Sayılı Yeni KVK İle 5422 Sayılı Eski KVK Karşılaştırılması

1.Kısım: Mükellefiyet	1.Kısım: Mükellefiyet
1.Bölüm: Mevzu ve Mükellef	1.Bölüm: Konu ve Mükellef
2.Bölüm: Muaflık ve İstisna	2.Bölüm: Muaflık ve İstisna
3.Bölüm: Mükellefiyet Şekilleri	2.Kısım: Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi
2.Kısım: Verginin Tarhı	1.Bölüm: Matrahın Tayini
1.Bölüm: Matrahın Tayini	2.Bölüm: Beyan
2.Bölüm: Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Matrah	3.Bölüm: Verginin Tarhı
3.Bölüm: Beyanname	4.Bölüm: Tasfiye-Birleşme-Devir-Bölünme ve Hisse Değişimi
4.Bölüm: Vergi Nispeti ve Tarhı	5.Bölüm: Verginin Ödenmesi
5.Bölüm: Tasfiye-Birleşme-Devir-Bölünme ve Hisse Değişimi	3.Kısım: Dar Mükellefiyet Esnasında Verginin Tarhı Ve Ödenmesi
3.Kısım: Verginin Ödenmesi	1.Bölüm: Matrahın Tayini
Son Hükümler	2.Bölüm: Beyan

Geçici Maddeler	3.Bölüm: Özel Beyan
	4.Bölüm: Verginin Tarhı ve Ödenmesi
	5.Bölüm: Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname
	4.Kısım: Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler

Kaynaklar: 5422 Sayılı Eski K.V. Kanunu ve 5520 Sayılı Yeni K.V. Kanunu.

Sistematik açıdan yapılan değişiklikler şu şekildedir;

Yeni kanunda yaşayan Türkçe kelimeler kullanılarak sade ve anlaşılır bir dil kullanılmıştır. Örneğin müessese yerine kurum, mevzu yerine konu gibi.

GVK ile KVK arasındaki referanslar azaltılmıştır. İlgili hükümler ortak maddelerde toplanmıştır. Geçici ve uygulanmayan hükümlerden arındırılarak sadeleştirilmeye gidilmiştir. Kanun metni 83 maddeden 38 asıl 1 geçici madde olmak üzere toplam 39 maddeye indirgenmiştir.

Tam ve Dar mükellefler ile ilgili hükümler kendi içinde bütünlük sağlamıştır.

Yeni bir kodifikasyon uygulanarak yeni madde numaraları belirlenerek, bentler rakamlarla gösterilmiş alt bentler ise küçük harfler ile gösterilmiştir.²⁴⁶

5520 Sayılı KVK' nın 12.maddesinde örtülü sermaye müessesesi yeniden tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre örtülü sermayede netliğe kavuşturulan konular şu şekildedir:

- ortakla ilişkili kişi kavramı,
- borcun teşebbüste devamlı kullanılması,
- borç/öz sermaye oranıdır.

²⁴⁶ Nurullah ÇUHADAR, '5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yapılan Değişikliklere Genel Bir Bakış', Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:477, Aralık 2007, s.146.

Ortakla İlişkili Kişi:

Eski KVK' nun da örtülü sermaye sayılacak borçlanmalar kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket ilişkisi veya devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişki bulunan gerçek veya tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmalar olduğu belirtilmiştir.

Yeni KVK ile ortakla ilişkili kişi kavramı hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca 1 nolu KVK Tebliğinde de ortakla ilişkili kişi tanımlaması yapılmıştır. Ortakla ilişkili kişi;

Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu kurumu,

En az %10 oranında oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu yâda,

Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10 'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumdur.

Eğer ortaklık İMKB'de işlem gören hisselerin edinilmesi ile ilgili ise en az %10 oranında ortaklık payı sınırı getirilmiştir.

Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır.

Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak genel kurallar çerçevesinde işleme tabi olacaktır.

Ortaklık payları ve borç tutarları ile ilgili oranların, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınması gerekir.

Borcun Teşebbüste Kullanılması:

Eski KVK' da borcun sürekli kullanılması gerekmekte idi. (md.16) Yeni KVK' da ise süreklilik koşulu aranmamıştır. Borcun işletmede kullanılması yeterli görülmüştür. Devamlılık şartının olmaması da bir çelişkidir.

Borç/Öz Sermaye Oranı:

Dikkate alınacak öz sermaye hesap dönemi başındaki öz sermayedir. Bu nedenle ticari borçlarda mali borçlar gibi dikkate alınacaktır. Yeni KVK’ da örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar sayılmıştır. Buna göre;

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,

Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilgili kişilerin banka ve finans kurumlarında yâda sermaye piyasalarında temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,

Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalardır.

Yeni KVK ile getirilen konulardan bir tanesi de karşı kurum düzeltmesidir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzerleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren dâhilinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibari ile kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutardır. Ancak örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan kur farkları kar payı sayılmayacaktır.

5520 Sayılı KVK’ da yer alan düzenlemelerden biriside Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıdır. Yeni KVK’ nın 13. maddesine göre, kurumlar ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım yâda satımında bulunursa kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

Yeni KVK’ nın 13. maddesi 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu durumda yeni düzenlemenin 2006 yılına uygulanması mümkün değildir. Ayrıca Yeni KVK ile 5422 Sayılı Eski KVK yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda 2006 yılında örtülü kazanç uygulanacak mı diye düşündüğümüzde çelişki meydana gelmektedir. Yeni

kanunun geçici 1. maddesinin 10 numaralı fıkrasında yeni kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibari ile 5422 sayılı kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir. Fakat 5520 Sayılı KVK’ nın 36. maddesi ile de 5422 Sayılı KVK 01.01.2006 tarihi itibari ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda 2006 hesap dönemi için uygulanmaması gerekir.

1 nolu tebliğde ilişkili kişi tanımlanmıştır. Buna göre kurumlar açısından ilişkili kişi;

Kurumların kendi ortakları,

Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,

Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlardır,

Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,

Ortakların eşleri,

Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve alt soyu, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarıdır.

Tebliğde çok ayrıntılı bir ilişkili kişi tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamalara göre;

Eş kavramı yasal evlilik bağıını ifade eder,

Eski eşler boşanma nedeni ile ortaklarla ilişkili kişi sayılma

Evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlık devam eder. Bu nedenle eşin babası ilişkili kişi sayılır.

Transfer fiyatlandırmasında diğer önemli bir nokta ise emsallere uygunluk ilkesidir. OECD’nin ‘Uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatı Rehberi’ esas alınarak yapılan tanıma göre kanunda yer verilen emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişi kişilerle yapılan mal veya hizmet alım yada satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

Emsal fiyat aralığı belirlenirken de bazı yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemler ikinci bölümde anlatılmıştır. Burada dikkati çeken yöntem Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma yöntemidir. 1.tebliğe göre 17 adet belge ve yılsonunda verilmesi gereken bir adet rapordan söz edilmektedir. Buda iş yükünün artması anlamına gelmektedir. Ayrıca OECD'nin Uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatı Rehberinin aynen Türkçeye çevrilmesi de olumsuz yönlerden bir tanesidir. Transfer fiyatlandırması konusu uzmanlık ve kapsamlı çalışma ve araştırma gerektiren teknik bir konudur. Avrupa'daki bazı özel şirketlerin (AMEDEUS) ticari veri tabanları vardır fakat Türkiye için emsal fiyat aralığı zor olabilir. KOBİ' ler için sorun teşkil edebilir. Böyle teknik bir konunun uzun bir geçiş dönemi olmadan hemen olması diğer bir eksikliklerdir.

Yeni KVK ile değiştirilen diğer bir konu ise gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançları istisnasıdır.

5422 Sayılı Eski KVK' nın 8.md ile 5520 sayılı Yeni KVK' nın 5.md arasındaki farklar şunlardır;

Yeni uygulama ile kapsam daha da genişletilmiştir. Önceden rüçhan hakkı kuponu satışı istisna iken şimdi rüçhan hakkı kuponu değil, rüçhan hakkının satışından elde edilen kazançlarda istisna kapsamındadır.

Yeni uygulama ile satış kazancının tamamı değil %75'i istisna kapsamındadır.

Diğer bir fark beş yıl süreyle fon hesabında tutulacak istisna satış kazancının başka bir hesaba nakledilmesi istisnayı bozmaktadır.

Tam mükellef sermaye şirketlerinde satış kazancının sermayeye ilave edilmesi şartı kalkmıştır.

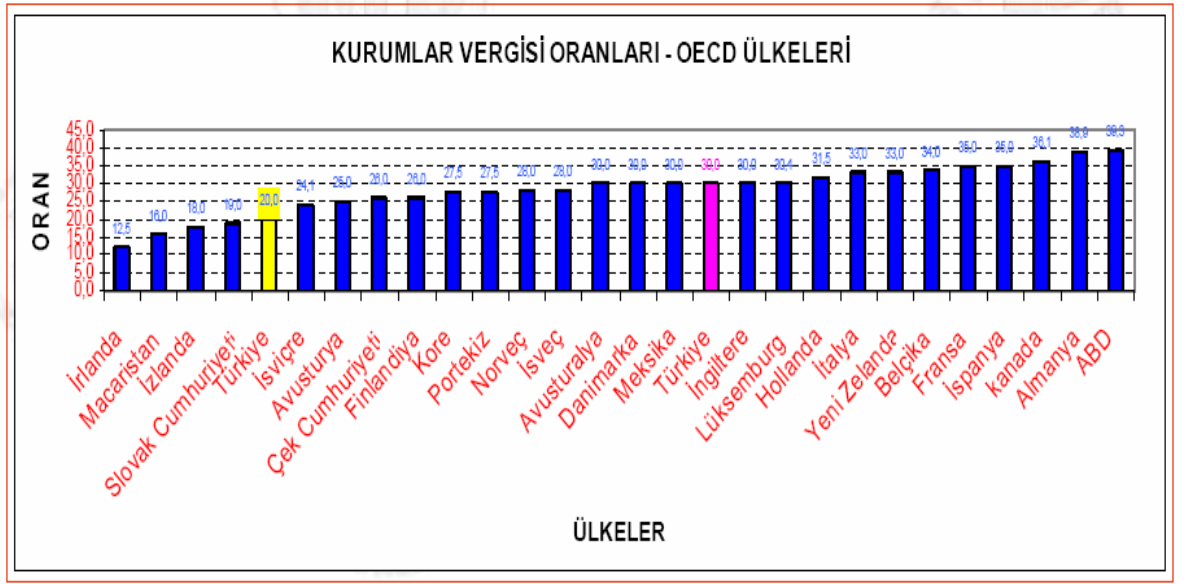
Vadeli satış yapılması halinde istisna sadece satışın yapıldığı yıl uygulanacaktır. Önceki uygulamada ise satışın yapıldığı dönemi takip eden ikinci hesap sonuna kadardı.

Yeni düzenlemede daha önceki uygulamadan farklı olarak bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefilleri içinde borçlara karşılık bankalara devrettikleri

taşınmaz ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına ilişkin iktisap ettikleri taşınmaz ile iştirak hisselerinin satışından iki tam yıl şartı getirilmiştir.

Yeni KVK ile yapılan diğer bir değişiklik ise yatırım indiriminin kaldırılması ve vergi oranının %30'dan %20'ye düşürülmesidir.

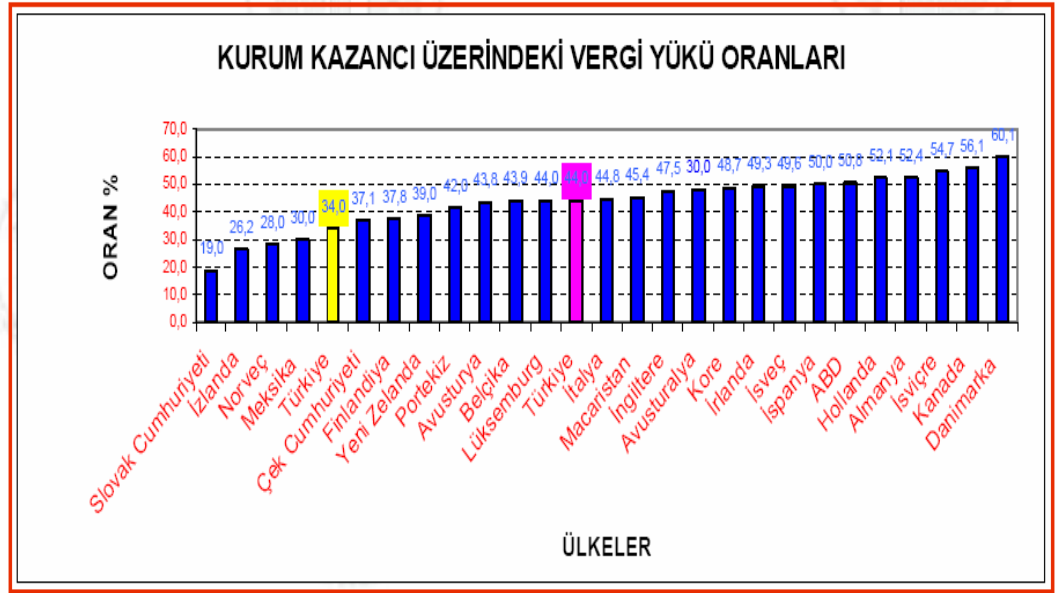
Tablo 3.2 Kurumlar Vergisi Oranları – OECD Ülkeleri



Kaynak: Mürsel Ali KAPLAN, **Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve İşletmelere Etkisi**,

<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/MAKaplanSunum.pdf>, s.10.

Tablo 3.3 Kurum Kazancı Üzerindeki Vergi Yüğü Oranları



Kaynak: Mürsel Ali KAPLAN, **Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve İşletmelere Etkisi**,
<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/MAKaplanSunum.pdf>, s.11.

Kurumlar Vergisi oranının %30'dan %20'ye indirilmesi ile OECD ülkeleri arasında 17. sıradan 5. sıraya yükseldik. Kurum kazançlarındaki yükte %44'den %34'e indi

Yeni KVK ile yapılan diğer bir değişiklik ise iş ortaklıkları ile ilgilidir. 03.04.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği iş ortaklıklarının kapsamı ile açıklamalarda bulunmuştur. 31 seri nolu tebliğde belirtilen hususlar tekrarlanmış fakat iş ortaklıklarının sadece yıllara sair inşaat ve onarım işi ile sınırlı tutulması durumu ortadan kaldırılmıştır. 'Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.' şeklinde yapılan açıklama ile artık taahhüt işlerinin tamamının iş ortaklıklarının konusunu

oluşturabilecektir. TTK ‘da bu yönde bir düzenleme olmaması boşluk yaratmakta idi Kurumlar Vergisinde yapılan düzenleme ile boşluk doldurulmaya amaçlıdır.²⁴⁷

3.2. Sektörel Dağılım

Tablo 3.4 Yatırım Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı

	Tarım	Madencilik	İmalat	Enerji	Hizmetler	Toplam
	Agriculture	Mining	Manufacturing	Energy	Services	Total
Belge Sayısı (Adet)						
2003	84	123	2.559	38	1.072	3.876
2004	82	168	2.558	41	1.228	4.077
2005	96	157	2.305	85	1.660	4.303
2006	94	132	1.614	55	1.195	3.090
2007	62	131	1.426	102	643	2.364
Sabit Yatırım (YTL.)						
2003	293.788.982	294.960.780	11.570.318.051	524.749.516	10.793.593.163	23.477.410.492
2004	374.205.225	548.412.599	12.991.102.824	857.233.393	5.509.888.358	20.280.842.399
2005	520.266.181	704.294.749	12.843.834.550	2.122.060.852	8.044.117.555	24.234.573.887
2006	524.091.757	608.974.093	11.859.199.482	1.888.356.750	7.800.993.830	22.681.615.912
2007	344.590.953	637.942.997	12.439.210.726	3.710.978.558	8.728.330.377	25.861.053.611
Döviz Kullanımı (1000 \$)						
2003	66.213	108.275	5.662.427	232.366	3.816.459	9.885.740
2004	89.628	177.144	5.968.152	469.549	1.605.544	8.310.017
2005	128.150	211.661	5.672.134	849.035	1.740.826	8.601.806
2006	109.063	224.615	4.839.684	706.365	1.905.855	7.785.582
2007	87.423	153.696	5.777.045	1.104.662	1.637.838	8.760.664
İstihdam (Kişi)						
2003	4.063	14.540	104.804	427	53.623	177.457
2004	6.431	7.851	99.265	1.115	51.695	166.357
2005	4.909	8.247	89.536	890	75.215	178.797
2006	4.006	4.406	62.807	1.452	50.019	122.690
2007	2.325	3.961	69.357	4.928	52.503	133.074

T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı verilerine göre Türkiye’de 2003–2007 yıllarında 17.710 adet teşvik belgesi ile toplam 116.578.831.110 liralık yatırım bununda 116.535.496.301 liralık kısmı sabit yatırım olarak gerçekleştirilmiştir.

17.710 adet yatırım teşvik belgesi ile tarımda 2.056.943.098 lira, 9.103.379.069 lira enerji alanında, 61.703.665.633 lira imalat sanayinde, 2.794.585.218 lira madencilik ve 40.876.923.283 lira hizmet sektöründe 116.535.496.301 liralık yatırım yapılmıştır.

²⁴⁷ Kazım Okan EROL, ‘5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İş Ortaklıklarının Kapsamı’ **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos 2007, s.118.

2003–2007 yıllarında 17,710 adet yatırım teşvik belgesi ile 778.375 kişilik istihdam sağlanmıştır.

Yıllar içersindeki teşvik dağılımına baktığımızda tarım, hizmet ve imalat sektöründe azalma, enerji ve madencilik alanlarında artış görülmektedir. Özellikle enerji alanındaki yatırımlar 2 kat artmıştır. Buda bize artık yatırımın enerji alanına yapıldığını göstermektedir.

Yukarıdaki veriler Hazine Müsteşarlığı tarafından verilen teşvik belgeli yatırım sayısı ve tutarları ile yapılan yatırımlarda istihdam edilen kişi sayısıdır. Elde edilen bu bilgiler ile Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün internet sayfasında yer alan Türkiye geneli beyanname özetlerini Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından karşılaştırdığımızda ne kadarlık kısmının vergiden istisna edildiğini hesaplayabiliriz.

2003–2006 yılları arasında Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından yararlanılmış olan yatırım indirimi nedeni ile 11.066.604.607 liralık kurumlar vergisinden vazgeçilmiştir. Vazgeçilen bu tutar Kurumlar Vergisinin %34,24’dür.

Tablo 3.5 Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları

YILLAR	MÜKELLEF SAYISI
2001	565.556
2002-OCAK	567.986
2002-HAZİRAN	577.943
2002-ARALIK	585.981
2003-OCAK	588.739
2003-HAZİRAN	596.603
2003-ARALIK	605.020
2004-OCAK	607.645
2004-HAZİRAN	619.622
2004-ARALIK	632.093
2005-OCAK	632.062
2005-HAZİRAN	596.454
2005-ARALIK	593.166
2006-OCAK	592.987
2006-HAZİRAN	601.913
2006-ARALIK	608.981
2007-OCAK	610.373
2007-HAZİRAN	622.602
2007-ARALIK	634.569
2008-OCAK	637.032
2008-ŞUBAT	638.695

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

Yatırım indirimi ile Kurumlar Vergisi faal mükellef sayılarına baktığımızda 2003–2004 yılları arasında faal mükellef sayıları arasındaki ilişki şu şekildedir:

Tablo 3.6 Yatırım İndirimi İle Mükellef Sayıları Arasındaki İlişki

YATIRIM İNDİRİMİ TUTARLARI	
YILLAR	MÜKELLEF SAYISI
2001	5.087.293.882
2002	8.505.086.913
2003	23.477.410.492
2004	20.280.842.399
2005	24.234.573.887
2006	22.681.615.912
2007	25.861.053.611

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Beyanname Özetleri.

7 yıllık süreç içinde baktığımızda gerçekleşen yatırım indirimi tutarı 2003 yılında 3 kat artmıştır. Fakat aynı artış faal mükellef sayılarında görülmemiştir. 2005 yılında mükellef sayısının azalması yatırım indirimini etkilemiştir. 2003–2007 yılındaki incelemede ise yatırım indirimi ile 778.375 kişiye istihdam sağlanmıştır. Yatırımların yönlendirilmesinde de etkili olunmuştur.

Yatırım indiriminin tamamen kaldırılması yerine amaca hizmet eden bir hale getirmek daha uygun olur. Sadece oranın indirilmesi yeterli mi tabii ki değil Kayıt altına almak sadece oranların indirilmesi ile değil aynı zamanda güven ve istikrara da bağlıdır.

5520 Sayılı KVK ile kooperatiflerde de değişikliğe gidilmiştir. Kooperatiflerde ise tüketim ve taşımacılık kooperatifleri muafiyet kapsamından çıkarıldı, konut yapı kooperatiflerine ise sınırlamalar getirildi. Amaç ise kooperatif görüntüsü altındaki ticari faaliyetin vergilendirme kapsamına alınması idi. Türkiye’deki kooperatif sayıları ise tablodaki gibidir;

Tablo 3.7 Türkiye’ deki Kooperatif ve Ortak Sayıları

TÜRKİYE’DE HİZMET TÜRLERİNE GÖRE FAAL KOOPERATİFLER		
01/06/2007 tarihi itibarı ile		
TÜRLERİ İTİBARI İLE BİRİM KOOPERATİFLER	KOOP. SAYISI	ORTAK SAYISI
TARIMSAL KALKINMA KOOPERATİFLERİ	7.280	778.572
SULAMA KOOPERATİFİ	2.395	282.928
SU ÜRÜNLERİ KOOPERATİFİ	511	27.275
PANCAR EKİCİLERİ KOOPERATİFİ	31	1.583.397
TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ	1.926	1.284.737
TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİ	330	678.928
TÜTÜN TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİ	46	29.830
KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ	35.052	1.460.211
TÜKETİM KOOPERATİFLERİ	1.523	251.418
MOTORLU TAŞIYICILAR KOOPERATİFİ	4.810	156.111
ESNAF VE SANATKARLAR KEFALET KOOPERATİFİ	925	626.803
KÜÇÜK SANAT KOOPERATİFİ	100	7.524
KÜÇÜK SANAYİ SİTESİ YAPI KOOPERATİFİ	781	122.453
TURİZM GELİŞTİRME KOOPERATİFİ	254	14.840
ÜRETİM VE PAZARLAMA KOOPERATİFİ	291	21.625
TEDARİK	2	18
TOPLU İŞYERİ YAPI KOOPERATİFİ	1.167	84.078
YAYINCILIK KOOPERATİFİ	32	622
HAMALLAR TAŞIMA KOOPERATİFİ	9	261
İŞLETME KOOPERATİFİ	354	58.459
YARDIMLAŞMA KOOPERATİFİ	8	13.306
EĞİTİM KOOPERATİFİ	23	2.246
BAĞIMSIZ TARIM SATIŞ KOOPERATİFİ	8	351
TEMİN TEVZİ KOOPERATİFİ	29	5.242
YAŞ SEBZE VE MEYVE KOOPERATİFİ	33	1.782
GENEL TOPLAM	58.090	7.503.017

Kaynak: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı

Tabloya göre 1.523 tane tüketim kooperatifi ve bu kooperatiflerin toplam 251.418 ortağı vardır. 4.810 tanede motorlu taşıyıcılar kooperatifi bununda 156.111 kişi ortağı vardır. Sınırlama getirilen konut yapı kooperatifi ise 35.052 adettir. Ortağı ise 1.460.211 kişidir. Burada en çok sayı olarak konut yapı kooperatifi dikkati çekmektedir. Toplam 58.090 tane kooperatif ve 7.503.017 ortak mevcut ise bunun %50’si konut yapı kooperatifidir. Tabloyu incelediğimizde konut yapı kooperatifine ek şartlar getirilmesinin yerinde olduğu gayet açıktır.

Vergi hâsılatındaki gelişme ile faal mükellef sayısındaki gelişmeyi birlikte incelediğimizde şu sonuçlar dikkati çekmektedir. 2001 Ocak ayında faal mükellef

sayısı 565.556 kişi iken 2007 Aralık ayında ise 634.569'dur. Kurumlar Vergisi'nin tahsilâtı ise 2001 yılında 3.675.665 lira iken 2007 yılında 15.718.209 liraya ulaşmıştır. 2005 yılında mükellef sayısı azalmıştır bunun etkisiyle de vergi miktarı azalarak 12.447.354 lira olmuştur.

2001–2006 yıllarında ilk yüz mükellefe tahakkuk eden Kurumlar Vergisi toplamı 12.471.849 liradır. İlk üç mükellefe tahakkuk eden 2001–2006 yıllarında vergi miktarı ise 6.052.507 liradır. İlk yüz mükellefin ödediği verginin yarısını ilk üç mükellef ödemektedir. Burada da oransızlık dikkati çekmektedir (Ekler).

2001–2006 yıllarında toplanan Kurumlar Vergisi toplamı ise 64.948.495 liradır. İlk yüz mükellef toplam vergi hâsılatının %19,20'lik kısmını karşılamaktadır. %80'lik kısım ise 2006 yılının faal mükellef sayılarına göre 608.881 kişi tarafından elde edilmektedir.

Tablo 3.8. 2001 – 2006 Yılları Arasında İstisna ve Muafiyetlerin Durumu

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
Toplam İş Yeri Sayısı	210.805	209.226	234.925	21.499	15.261	9.179,00	
Ticari Bilânço Karı	31.705.153.085	39.131.159.978	53.778.009.004	1.253.465.682	1.007.644.042	961.699.931,03	
Ticari Bilânço Zararı	29.139.876.166	14.792.071.777	14.455.393.709	692.147.605	480.412.082	292.291.520,57	
Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndr.							
İştirak Kazançları	1.670.166.670	1.663.197.219	2.257.577.854	10.029.250,71	7.037.226,96	2.589.925,00	
Y.Fon ve Ort.Portföy İşl.Kazançları	3.509.305.219	3.765.880.421	5.573.303.531	14.545,49	0	0,00	
R.H.Kupon Stş.ve Emis.Prim.Kaz.	44.986.605	200.557.912	100.045.228	94.251,00	0	0,00	
4325 Say.Kanun Kap.İst.Kazançlar	277.082.325	326.853.920	111.187.236	2.212.713,68	0	0,00	
KVK Geçici Md.28/A	833.621.472	697.332.582	1.661.653.026	8.204.027,76	0	0,00	
Y.Dışı İnş.On.İşl.Sağ.Kazanç (KVK Geç.Md.24)	64.522.960	93.053.046	420.487.391	0,00	260.185,00	0,00	
Eğ.Öğ.Kur.İle Reh.Kazançları	0	0	0	0	0	25.810,00	
Yurtdışı İst.ve Şube Kazançları		0	0	0	0	1.136.549,00	
İşt.Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazançları	0	0	0	0	1.142.883	196.747	
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	0	0	299.512.988	15.862.077,00	3.827.481	1.099.988	
Tekn.Gel.Böl. Elde Edilen Kazançlar	0	0	29.482.150	47.323,00	349.314	1.290.233	
Türk Ulusl.Gemi Sic.Kay. Gemi İşl. Ve Devir Sağ.Kaz.	0	0	0	0	2.347.229	14.385	
Diğer İndirim ve İstisnalar	5.990	7.413.169.847	7.612.289.782	141146841.89	117.849.208	102.379.025	
TOPLAM	67.244.720.492	68.083.276.702	86.298.941.899	1.982.077.476,00	1.620.869.651	108.732.662	

Kazancın Bulunması Halinde İnd. İsts. ve İndr.							
Risturnlar	72.217.829	162.783.853	24.202.050	10.471.085,00	6.544.617	5.046.703	
Ar-Ge İndirimi	0	0	0	1.705.273,00	522.239	584.443	
Bağış ve Yardımlar	0	0	0	829.662,00	708.854	1.908.846	
Eğ. Ve Sağ. Tes. İle Yurt İnş. İlişkin Bağış Yrd.	0	0	0	1.077.663,00	2.827.615	1.380.420	
Toplam Yatırım İndirimi	5.865.575.520	9.311.906.736	10.060.651.683	333.263.909,00	402.411.249	140.275.513	
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış Ve Yardımlar	0	0	0	0	0	0	
Sponsorluk Harcamaları	0	0	0	38.618,00	0,00	67.650	
BKK Uyarınca Başbakanlık Ara. Yap. Bağ. Yrd.	0	0	0	0,00	216.045	27.341	
Diğer İndirimler	2.105.451.25	130.774.679	191.045.189	2.777.417,00	1.165.032	8.122.114	
TOPLAM	8.043.245.274	9.605.465.268	10.275.898.922	350.163.630,00	414.395.652	157.413.031	
Dönem Safı Kurum Kazancı	20.040.432.700	2.166.935.448	30.401.434.520	754.715.734,00	458.614.180	703.777.774	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	6.314.294.740	6.503.092.378	9.104.427.353	249.040.817,00	137.623.285	143.464.688	
Ybn. Ülkelerde Öd. Vergilerden Mahsub Ed. Kısım	9.889.029	12.055.343	16.705.593	86.951,00	107.036	61.381	
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Öd. Vergiler	1.282.430.045	1.161.796.370	1.011.225.341	7.057.125,00	3.943.314	4.121.771	
Geçici Vergi	4.875.765.211	5.340.870.607	8.466.979.862	227.783.050,00	123.791.010	120.159.360	

Kaynak: G. İ. B. Beyanname Özetleri

Tablo 3.8.' e baktığımızda 2001 yılında iş yeri sayısı 210.805 iken 2006 yılında 9.179'dır. Faal mükellef sayısı ise 565.556 iken 2006 yılında 593.166 dır. İş yeri sayısı azalırken faal mükellef sayısı artmıştır. Ekonominin seyrinin artmasından kaynaklanabilir. Kurumlar birleşerek büyüme yolunu seçmiş olabilirler.

9.179 iş yerinden 2006 yılında 961.699.931 TL kar, 292.291.520 TL zarar beyan edilmiştir. İştirak kazançları 2001 yılında 1.670.166.670 TL iken 2006 yılında 2.589.925 TL dir. 2005 yılına kadar eğitim öğretim kurumları ile rehabilitasyon kazançları ve yurtdışı iştirak ve şube kazançları istisnalarında bir tutar yer almamıştır. 2006 yılında ise 25.810 TL ve 1.136.549 TL tutar yer almaktadır. Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardım ise hiç indirim konusu yapılamıştır.

İstisna ve indirimlerin toplamı içinde en büyük pay yatırım indirimine aittir. İkinci olarak en büyük pay 102.379.025 TL ile diğer indirim ve istisnalara aittir. Ar-Ge

indirimi, bağış ve yardımlar ve eğitim ve sağlık tesisleri ile yurtdışı inşaatlara ilişkin bağış ve yardımlar son 3 yıl içinde tabloda yer almaktadır.

2006 yılında Geçici Vergilerin toplamı ise 120.159.360 TL dir. Hesaplanan Kurumlar Vergisi toplamı ise 143. 464.688 TL dir. 2004 yılında bu tutar 249.040.817 TL dir. Dönem safi kazancıda 2004 yılında 754.715.734 TL den 2005 yılında 458.614.180 TL ye düşmüştür. 2006 yılında ise tekrar 703.777.774 TL ye yükselmiştir. Bunun nedeni ekonomik dalgalanmadır.

2006 yılında zarar dahi olsa indirilecek istisna ve indirimlerin toplamı 108.732.662,88 TL dir. Kazancın bulunmasında indirilecek istisna ve indirimlerin toplamı ise 157.413.031,82 TL dir. 2006 yılında vazgeçilen tutar 266.145.694,70 TL dir.

Tablo 3.9. Kurumlar Vergisi Beyanlarının Seçilmiş Meslek Gruplarına Göre Dağılımı

KURUMLAR VERGİSİ BEYANLARININ SEÇİLMİŞ MESLEK GRUPLARINA GÖRE DAĞILIMI								
	2001		2002		2003		2005	
	Yılı		Yılı		Yılı		Yılı	
MESLEK GRUPLARI		%		%		%		%
TOPLAM	350.050	100	367.722	100	377.418	100	479.166	100
AKARYAKIT TİCARET	1.924	0,55	2.169	0,59	4.301	1,14	7.748	1,62
ALTIN İMALAT VE TİC.	3.808	1,09	4.033	1,1	4.046	1,07	5.334	1,11
AYAKKABI İMALİ	1.121	0,32	1.197	0,33	1.201	0,32	1.242	0,26
AYAKKABI TOPTAN, PERAKENDE	1.421	0,41	1.629	0,44	1.781	0,47	2.054	0,43
BAKKALİYE VE SÜPERMARKET	9.265	2,65	9.754	2,65	9.162	2,43	10.924	2,28
BANKALAR	130	0,04	138	0,04	114	0,03	98	0,02
OTELLER- MOTELLER	1.615	0,46	30	0,01	51	0,01	801	0,17
DETERJAN SANAYİİ (imalat)	46	0,01	1.679	0,46	1.663	0,44	3.160	0,66
DETERJAN SANAYİİ (ticaret)	1.243	0,36	54	0,01	359	0,1	386	0,08
DEMİR ÇELİK (ticaret)	1.384	0,4	1.514	0,41	1.232	0,33	1.463	0,31
DEMİR ÇELİK (imalat)	1.053	0,3	1.431	0,39	981	0,26	1.333	0,28
DERİ İMAL EDENLER	1.132	0,32	1.094	0,3	1.153	0,31	1.477	0,31
DERİ TİCARETİ YAPANLAR	978	0,28	1.149	0,31	1.120	0,3	1.222	0,26

DERİDEN MAMUL EŞYA İMAL EDENLER	988	0,28	1.014	0,28	956	0,25	890	0,19
DERİDEN MAMUL EŞYA SATANLAR	578	0,17	1.057	0,29	926	0,25	905	0,19
ECZA VE İLAÇ DEPOLARI	316	0,09	589	0,16	543	0,14	607	0,13
FIRINLAR	1.569	0,45	333	0,09	1.220	0,32	1.825	0,38
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (imalat)	1.380	0,39	1.667	0,45	1.851	0,49	2.515	0,52
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (toptan- perakende)	4.604	1,32	1.424	0,39	1.497	0,4	1.507	0,31
DİŞ KLİNİKLERİ	1.179	0,34	4.697	1,28	8.481	2,25	9.884	2,06
DİŞ PROTEZ VE LABORATUVAR.	315	0,09	1.182	0,32	1.188	0,31	1.282	0,27
DOKTOR MUAYENEHANE.	1.131	0,32	332	0,09	378	0,1	400	0,08
MİMAR MÜHENDİSLİK HİZM.	7.075	2,02	1.173	0,32	1.244	0,33	1.411	0,29
SEYAHAT VE TURİZM İŞLETMESİ	3.161	0,9	7.494	2,04	7.173	1,9	8.604	1,8
TOPRAK SANAYİİ	545	0,16	3.309	0,9	3.206	0,85	4.158	0,87
UN İMALİ VE SATIŞI	52	0,15	560	0,15	614	0,16	856	0,18
ÇİRÇİR SANAYİİ	138	0,04	558	0,15	594	0,16	1.277	0,27
MENSUCAT SANAYİİ (iplik ve imalat)	413	0,12	171	0,05	178	0,05	286	0,06
MENSUCAT SANAYİİ (kumaş)	1.001	0,29	468	0,13	610	0,16	830	0,17
MENSUCAT SANAYİİ (kumaştan yapılan eşya)	104	0,03	1.019	0,28	4.874	1,29	4.853	1,01

MOBİLYA (ağaç)	5.826	1,66	106	0,03	1.462	0,39	1.683	0,35
MOBİLYA (metal)	392	0,11	6.187	1,68	6.906	1,83	8.595	1,79
LOKANTALAR	3.844	1,1	425	0,12	4.456	1,18	6.114	1,28
KÜRK İMALİ TOPTAN VE PERAKENDE	57	0,02	4.460	1,21	50	0,01	51	0,01
İNŞAAT MALZEMELERİ TOPTAN VE PERAKENDE	8.291	2,37	56	0,02	12.538	3,32	16.270	3,4
İNŞAAT, BİNA VE BAYINDIRLIK İŞLERİ	41.788	11,94	8.831	2,4	42.675	11,31	51.825	10,82
İHRACAT VE İTHALAT	13.907	3,97	43.399	11,8	13.883	3,68	15.636	3,26
ET VE ETLEN MAMUL MADDE. (imalat - ticaret)	1.193	0,34	14.475	3,94	1.160	0,31	1.599	0,33
KONFEKSİYON (imalat)	7.787	2,22	1.257	0,34	7.704	2,04	7.577	1,58
KONFEKSİYON (perakende)	4.713	1,35	7.902	2,15	7.612	2,02	7.266	1,52
KONFEKSİYON (toptan)	6.226	1,78	4.994	1,36	6.773	1,79	6.222	1,3
Y.M.M. VE S.M.M.M.	1.755	0,5	6.591	1,79	1.780	0,47	1.947	0,41
SANATSAL FAALİYETLER	282	0,08	1.802	0,49	361	0,1	360	0,08
DİĞER	203.845	58,23	337	0,09	207.361	54,94	274.689	57,33

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Seçilmiş Meslek Gruplarının Dağılımı.

Tablo 3.10. Kurumlar Vergisi Beyanlarının Seçilmiş Meslek Gruplarına Ödenmesi Gereken Vergi Tutarları

DERİ İMAL EDENLER	1.495.588.820	0,16	9.132.955.550	0,84	4.749.922.300	0,91	2.318.414,67	0,33
DERİ TİCARETİ YAPANLAR	668.438.880	0,07	1.783.113.340	0,16	708.451.350	0,14	1.139.529,95	0,16
DERİDEN MAMUL EŞYA İMAL EDN	744.899.880	0,08	823.815.250	0,08	475.265.900	0,09	325.367,29	0,05
DERİDEN MAMUL EŞYA SATANLAR	249.943.720	0,03	1.156.910.460	0,11	760.411.000	0,15	877.699,15	0,12
ECZA VE İLAÇ DEPO.	4.824.132.510	0,51	238.848.700	0,02	280.667.950	0,05	295.800,97	0,04
FIRINLAR	734.519.010	0,08	8.818.305.620	0,81	5.260.032.400	1,01	4.152.429,74	0,59
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (imalat)	3.770.174.730	0,4	1.168.616.250	0,11	1.133.256.600	0,22	2.537.323,91	0,36
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ	5.649.522.160	0,59	5.147.047.440	0,47	1.676.238.950	0,32	3.360.167,27	0,48
DİŞ KLİNİKLERİ	84.779.560	0,01	3.827.187.290	0,35	4.449.902.350	0,85	14.344.590,19	2,03
DİŞ PROTEZ VE LAB.	83.006.610	0,01	158.149.810	0,01	284.964.550	0,05	420.944,32	0,06
DOKTOR MUAYE.	390.440.020	0,04	109.100.100	0,01	159.325.100	0,03	117.041,76	0,02
MİMAR MÜHENDİSLİK HİZMETLERİ	5.571.212.410	0,59	604.550.920	0,06	323.897.050	0,06	716.218,47	0,1
SEYAHAT VE TURİZM İŞL.	5.373.790.790	0,57	7.826.787.770	0,72	4.303.335.050	0,82	8.752.453,97	1,24
TOPRAK SANAYİİ	402.465.290	0,04	5.197.380.980	0,48	1.921.572.480	0,37	2.799.332,13	0,4
UN İMALİ VE SATIŞI	1.004.627.080	0,11	915.842.390	0,08	659.128.050	0,13	756.986,63	0,11
ÇİRCİR SANAYİİ	91.331.100	,01	2.582.951.370	0,24	964.218.750	0,18	1.030.640,83	0,15

MENSUCAT SANAYİİ	602.766.240	0,06	183.097.710	0,02	122.560.750	0,02	348.883,29	0,05
MENSUCAT SANAYİİ (kumaş)	4.777.282.950	0,5	1.746.355.210	0,16	719.903.000	0,14	732.254,51	0,1
MENSUCAT SANAYİİ (kumaştan yapılan eşya)	170.278.950	0,02	6.711.085.590	0,62	3.948.897.550	0,76	4.088.507,05	0,58
MOBİLYA (ağaç)	2.086.016.740	0,22	122.308.250	0,01	851.120.350	0,16	1.027.918,28	0,15
MOBİLYA (metal)	115.470.540	0,01	2.718.086.630	0,25	3.091.588.050	0,59	5.889.269,68	0,83
LOKANTALAR	1.255.727.050	0,13	223.440.880	0,02	1.706.121.300	0,33	3.892.944,52	0,55
KÜRK İMALİ TOPTAN VE PERAKENDE	4.317.020	0	2.219.814.850	0,2	12.483.300	0	6.263,57	0
İNŞAAT MALZ.	8.105.182.600	0,85	17.699.150	0	8.942.932.650	1,71	13.835.685,41	1,96
İNŞAAT, BİNA VE BAYINDIRLIK İŞL.	58.538.151.160	6,16	10.819.397.220	1	34.958.066.40 0	6,68	70.339.035,72	9,96
İHRA. VE İTH.	24.452.272.060	2,57	95.411.119.740	8,78	12.091.211.50 0	2,31	13.353.492,93	1,89
ET VE ETTEN MAMULMADDELE R (imalat - ticaret)	474.845.300	0,05	32.588.991.770	3	805.112.700	0,15	5.350.975,08	0,76
KONFEKSİYON (imalat)	13.570.901.480	1,43	1.398.749.480	0,13	7.944.555.750	1,52	6.490.994,12	0,92
KONFEKSİYON (perake)	2.686.153.260	0,28	19.886.089.230	1,83	7.254.716.950	1,39	4.998.520,59	0,71
KONFEKSİYON (toptan)	4.247.579.020	0,45	4.297.760.080	0,4	3.534.873.450	0,68	2.739.919,80	0,39
Y.M.M. VE S.M.M.M.	2.513.923.170	0,26	5.938.971.610	0,55	1.267.183.100	0,24	1.176.453,56	0,17
SANATSAL FAALİYETLER	129.630.420	0,01	3.193.279.820	0,29	142.178.650	0,03	139.525,07	0,02
DİĞER	430.074.086.290	45,22	295.955.750	0,03	238.803.367.9 60	45,66	391.326.778,46	55,43

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Seçilmiş Meslek Gruplarının Dağılımı.

Kurumlar Vergisinde seçilmiş olan faaliyet gruplarına baktığımızda 2005 yılında 479.166 adet mükellefin ödemesi gereken vergi 705.981.648,59 dır. İlk sırayı inşaat ve bayındırlık işleri almaktadır. Toplam mükellef sayısı %10,82 ile 51.825 kişidir. Ödemesi gereken vergi ise 70.339.035,72 TL dir. İkinci olarak İhracat ve İthalat yer almaktadır. % 3.26 ile ödemesi gereken vergi tutarı 13.353.492,93 TL dir. Üçüncü olarak %3.4 ile inşaat malzemeleri gelmektedir. 2002, 2003 ve 2005 yıllarında da aynı sıra izlenmektedir.

3.3. Kurumlar Vergisinin Hâsılata Etkisi

Tablo 3.11. Kurumlar Vergisinin Gelirler İçindeki Payı

YILLAR	KONSOL. BÜTÇE GELİRLERİ	GENEL BÜTÇE GELİRLERİ	VERGİ GELİRLERİ	KURUMLAR VERGİSİ
1990	56.573	55.067	45.399	4.624
1991	99.085	96.373	78.643	7.061
1992	178.070	174.150	141.602	10.069
1993	357.333	350.845	264.273	19.101
1994	751.615	742.499	587.760	43.955
1995	1.409.250	1.387.760	1.084.350	102.736
1996	2.727.958	2.684.968	2.244.094	187.069
1997	5.815.099	5.815.099	4.745.484	393.150
1998	11.811.065	11.635.611	9.228.596	748.383
1999	18.933.065	18.657.677	14.802.280	1.549.525
2000	33.440.143	33.040.903	26.503.698	2.356.787
2001	51.542.970	50.890.481	39.735.928	3.675.665
2002	75.592.324	74.603.699	59.631.868	5.575.495
2003	100.250.427	98.558.733	84.316.169	8.645.345
2004	109.886.834	120.089.244	101.038.904	9.619.359
2005	150.462.736	148.237.974	119.250.807	13.583.291
2006	173.483.430	182.577.918	151.271.701	12.447.354
2007	189.617.246	202.782.513	171.094.564	15.718.209
TOPLAM	926.415.223	952.381.514	786.066.120	74.687.178

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

Tabloda kurumlar vergisi, vergi gelirleri, konsolide bütçe ve genel bütçenin 1990–2007 yılları arasında ki gelişimi görülmektedir. 17 yılda 926.415.223 lira konsolide bütçe geliri, 952.381.514 lira genel bütçe geliri, 786.066.120 lira vergi geliri ve 74.687.178 lira kurumlar vergisi elde edilmiştir. Kurumlar Vergisi konsolide bütçenin %8'i, genel bütçenin %7'si vergi gelirlerinin de %9,5'ini oluşturmaktadır

Çizelge 3.12. OECD Ülkelerinin Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı 2005

	1000 Gelir ve Kurumlar	2000 Sosyal Güvenlik	3000 Ücretler	4000 Emlak	5000 Mal ve Hizmetler	6000 Diğer
Kanada	47.5	14.8	2.0	10.0	25.4	0.3
Meksika	24.1	15.7	1.2	1.6	56.7	0.7
ABD	46.5	24.7	-	11.4	17.4	-
Avustralya	59.1	-	4.5	8.7	27.8	-
Japonya	33.8	36.8	-	9.7	19.4	0.3
Kore	29.3	21.0	0.2	11.9	34.3	3.2
Yeni Zelanda	63.0	-	-	4.9	32.1	0.0
Avusturya	28.6	34.5	6.1	1.3	28.4	0.9
Belçika	38.3	30.6	-	4.7	25.3	0.1
Çek Cum.	24.1	42.9	-	1.2	31.3	0.0
Danimarka	61.0	2.2	0.4	3.7	32.2	0.0
Finlandiya	38.3	27.3	-	2.7	31.3	0.1
Fransa	23.5	37.0	2.7	7.8	25.3	3.5
Almanya	28.2	39.9	-	2.5	29.0	0.0
Yunanistan	25.5	35.2	-	4.3	34.6	-
Macaristan	23.6	31.3	2.2	2.3	39.7	0.7
İzlanda	45.4	8.0	-	6.0	40.4	0.2
İrlanda	38.4	14.8	0.7	7.9	37.8	-
İtalya	31.5	30.8	-	5.0	26.4	5.9
Lüksemburg	34.4	28.0	-	8.5	28.8	0.1

Hollanda	27.7	33.9	-	5.3	31.7	0.5
Norveç	49.1	20.4	-	2.6	27.9	-
Polonya	18.7	39.7	0.8	3.8	36.7	-
Portekiz	24.5	32.7	-	2.9	39.3	0.3
İspanya	29.4	33.7	-	8.4	28.0	0.4
İsveç	39.1	26.7	4.7	3.0	26.1	0.1
İsviçre	44.5	23.9	-	8.0	23.6	-
Türkiye	21.8	22.4	-	3.3	49.3	3.1
İngiltere	38.5	18.8	-	12.0	30.3	-
OECD Toplam	35.2	25.6	0.8	5.6	31.9	0.7
OECD Amerika Kıtası	39.4	18.4	1.1	7.7	33.2	0.3
OECD Pasifik Bölgesi	46.3	14.4	1.2	8.8	28.4	0.9
OECD Avrupa	32.7	28.5	0.8	4.7	32.3	0.7
AB 19	31.1	30.5	0.9	4.7	31.7	0.7
AB 15	33.8	28.4	1.0	5.3	30.3	0.8

KAYNAK: OECD, Revenue Statistics Of Oecd Member Countries, Paris, 2007.

OECD ülkelerine baktığımızda vergi oranları yukarıdaki tablodaki gibidir. Gelir ve Kurumlar vergisi en çok %63 ile Yeni Zelanda'dadır. Daha sonra %61 ile Danimarka gelmektedir. Üçüncü olarak da %59,1 ile Avustralya gelmektedir. Türkiye ise %21,8 ile alt sıralardadır.

SONUÇ

Yürürlükte bulunan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1949 yılında bu güne bazı değişiklikler yapılarak uygulanmış olup bu 56 yıllık süreç içerisinde, ihtiyaçtan doğan değişiklikler geçici maddeler ile sağlanmış, bu durumda geçici maddeleri ana maddelerinden fazla olan, bütünlüğü ve ana felsefesi kaybolan bir yasa ile kurumların vergilendirilmesi sonucunu doğurmuştur.

Dünyadaki gelişmelere bağlı olarak vergi yükünü indiren, daha basit, vergileme ile ilgili yükümlülükleri azaltan ve mükellef ile vergi idaresinin iş ve işlemlerini asgari ölçüye indiren vergileme arayışı içerisinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yeniden ve baştan aşağı düzenlenmesi gündeme alınarak hazırlanan yeni yasa ile daha sistematik, dili sade, kurumların vergilendirilmesi ile ilgili bütün hükümlerin bir araya getirildiği bir sistem oluşturulmaya çalışılmış olması Kurumlar Vergisi alanında önemli bir gelişmedir.

5520 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun ve azımsanmayacak dönemsel deneyiminin sağlam temelleri ve birikimi üzerine inşa edildiği, içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevrilmediği, bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştıran ve aynı zamanda,

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

vurgulanmaktadır.

Söz konusu değişikliklerin etkilerini şu şekilde yorumlamak mümkündür;

Kurumlar Vergisi Kanun tasarısı kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren ticari kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları kazancı, tarımsal kazançlar, serbest meslek kazançları ile ücretler toplamından oluşması ve tek oranlı vergileme esasını korumakla birlikte birçok yeniliği içermektedir. Ancak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bugüne etkilerinin ne olacağının söylenmesi için belli bir süre geçmesi gerekmektedir. Uygulamada mükelleflerce kanun üzerinde olumsuz bir tavır görülmemektedir.

Kanunun sistematik düzeninde de yeni bir düzenleme benimsenmiştir. Madde numaraları, fıkralar, bentler ve alt bentler daha anlaşılır şekilde kodlanmıştır. Bentler sıralanırken birbirleriyle ilgili hususları düzenleyenler birbirini takip edecek şekilde yerleştirilmiştir. Kanun dilinin mümkün olduğu kadar sade ve anlaşılır olmasına ve yaşayan Türkçe kelimelerin kullanılmasına özen gösterilmesi uygulamanın sağlıklı yürütülmesi adına önemli bir gelişmedir.

Tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi ile ilgili prensipler gözden geçirilmiş, bu hususla ilgili olarak kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele konuları ilk kez düzenleme kapsamına alınmıştır.

Bazı ülkeler mevzuatlarında, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için verginin ertelenmesine olanak veren ve dolayısıyla zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yaklaşımlar dikkate alınarak, bu ülkelerdeki veya yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin izlenebilmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Tam mükellefiyete tabi kurumların, (sermayesinin, oy kullanma hakkının veya kar payının) en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol altında tuttıkları yurt dışı iştiraklerinin:

Toplam hâsılatlarının en az % 25'inin (faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi) pasif karakterli gelirlerden oluşması, ticarî bilânço kârları üzerindeki gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükünün % 10'u aşmaması ve Yıllık hâsılatlarının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi halinde, bu

iştirakleri kontrol edilen yabancı kurum sayılacak ve bunların kurum kazançları Türkiye'de Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır (Madde 7).

Mükerrer vergilendirmeyi önlemek için de yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilmekte, karın Türkiye'ye transferi halinde daha önce vergilendirilmiş tutar vergi dışı tutulmaktadır (Madde 33). Buna göre, vergi uygulamalarında uluslararası gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınaî mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır (Madde 7).

Kurumlardan; kanuni veya iş merkezlerinden birisi Türkiye'de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir. Ayrıca, vergi muafiyetleri ve istisnaları taranarak, daraltılmış, böylece vergi tabanının genişletilmesine gayret gösterilmiştir. Ancak, yatırım indirimi müessesesinin kaldırılması bize göre yerinde ve haklı bir düzenleme değildir.

Kanunda 'örtülü sermaye' müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiş ve örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımları ve objektif kıstaslar konularak örtülü sermayeye girmeyecek borçlanmalar açıklığa kavuşturulmaktadır.

Düzenleme ile ilişkili kişinin;

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

—Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, ifade ettiği hükme bağlanmaktadır (Madde 12). İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır.

Uluslararası genel kabul görmüş uygulamalara paralel olarak örtülü sermaye, ortakların işletmeye verdiği borçların öz sermayenin iki katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Başka bir ifade ile ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin iki katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi oranı 10 puan aşağıya çekiliyor. Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacak. Kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödeyecek olup, Bakanlar Kurulu, %20 geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkili kılınıyor.

Tasarı ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri vergi muafiyeti kapsamında çıkarılırken yapı kooperatiflerinin vergi muafiyeti yeni koşullara bağlanıyor. Buna göre, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler kurumlar vergisi ödemeyecek.

Yapı kooperatifleri ise, bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemek ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olmak şartıyla Kurumlar Vergisinden muaf tutuluyor.

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler de 10 yıl süreyle Kurumlar Vergisinden muaf tutuluyor.

Kurumlar Vergisi gelecek yıllarda bu yeni hali ile daha faydalı/hâsılatı artırıcı etkileri olacağı söylenebilir. Kurumsallaşmaya teşvik sağlayacağı düşünülmektedir. Vergi oranının indirilmesi uluslar arası ve yerli piyasalarda rekabet gücümüzü arttıracığı beklenmektedir. Ek olarak vergisel düzenlemelerin yanında sosyal güvenlik kesintilerinin maliyet unsuru olarak işletmelere olan yükünün azaltılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi' nin mali iktisadi boyutta önemli bir maliye politikası aracı olarak görülmektedir. Vergi hâsılatındaki payı daha da arttırılmalıdır.

Yapılacak olan vergi reformları ve özellikle Kurumlar Vergisi oranının düşürülmesi kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale gelmesine imkân sağlayacak, vergide keyfiyetin önüne geçilecektir. Tüm ekonomik sistem bu şekilde ölçülebilir değerlere kavuşacak ve adalet çift taraflı olarak yerini bulacaktır. Böylelikle devlet anayasal hakkı olan vergi tahsilâtında beklediği düzeye ulaşacak, mükellef ise kayıt altında olmanın vicdani huzurunu ve mutluluğunu yaşayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

AKDOĞAN, A., **Kamu Maliyesi**, Ankara,1997.

AKDOĞAN, A., **Kamu Maliyesi**, Ankara,1985.

AKDOĞAN, A. **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi, Yayını No:67, İİBF Yayını, No:34,Ankara.

AKSOY, Ş., **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998.

AKSOY, Ş., **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1996.

AKSOY, Ş., **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1991.

ALTINDAĞ, M.- AKBAY, E., **Kurumlar Vergisi Düzenleme Rehberi 2003**, Türmob Sirküler Rapor, Sayı: 2004 – 4.

ATAÇ, B., **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:41,Açık Öğretim Fak. Yayınları No:13,Fasikül 2, Ünite 15,Ankara, Ocak,1986.

ATAR, Y., **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 3. Baskı, Konya 2000.

BAYRAKLI, H. - PEHLİVAN, O., **Vergi Hukuku**, Yıldızlar Matbaası, İstanbul, 1995

BULUTOĞLU, K., **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

BULUTOĞLU, K., **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, İstanbul, 1982.

BULUTOĞLU, K., **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

ÇAĞAN, N., **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul,1982.

DEVİRİM, F., **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaası, İzmir, 1996.

DİKMEN, O., **Maliye Dersleri**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

DOĞAN, Ş., **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, 5. Baskı, Bursa, 1999.

EKER, A., **Maliye Politikası**, Takav Matbaacılık Yayıncılık San.A.Ş., Ankara, 1994.

EKER, A., **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, 5. Baskı, İzmir, 2001.

EKER, A. – TÜĞEN, K., **Kamu Maliyesine Giriş**, Tolga Matbaası., 6. Baskı, Ankara, 1995.

EKER, A., **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, İzmir, 1996.

ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi**, 5. Basım, Ankara, 1976.

ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara 1995.

ERGİNAY, A., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 1984.

ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi**, Çağ Matbaası, 8. Baskı, 1982.

EZİDOĞAN, N., **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

GÖKBUNAR, A. R., **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997.

HEREKMAN, A., **Kamu Maliyesi 2**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988.

İRTENK, S., **Maliye**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:64/13, İzmir, 1971.

İSMMMO, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (yeni)**, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 61, Temmuz 2006.

KIZILOĞLU, Ş., **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

LAUFENGER, H., **Histoire de l'impôt**, s. 5. Salih, TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Acar Matbaacılık, 2001.

NADAROĞLU, H., **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 1992.

NADAROĞLU, H., **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, 4.Baskı,1981.

NEUMARK, F., **Vergi Politikası** (Çeviren:İclal Cankorel), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, No:2090/357/53, İstanbul.

NEUMARK, F., **Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler**, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri,Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları, İstanbul,1970.

OECD, **Tax Reform in OECD Countries**, September, 1992.

ÖNDER, İ.- TÜREL, O. - EKİNCİ, N. - SOMEL, C., **Türkiye’de Kamu Maliyesi Finansal Yapı ve Politikalar**, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993.

ÖNER, E., **Kamu Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K., Yayın No:1986/282, Ankara, 1986.

ÖZDEMİR, A.- ÇİMENTEPE, M.- GÜRBÜZ R.- TEKİN S., **Kurumlar Vergisi ve Beyanı**, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü, 2004.

PEHLİVAN, O., **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004.

SAYAR, N., **Kamu Maliyesi Cilt 1**, İ.İ.T.A, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, İstanbul, 1975.

SAYAR, N., **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İstanbul, 1975.

ŞENYÜZ, D., **Türk Vergi Sistemi Dergileri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

ŞENYÜZ, D., **Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı**, İstanbul:İÜ-İktisat Fakültesi, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694/542/77.

TEKİR, S., **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset, İzmir, 1990.

TEKİR, S., **Vergi Teorisi**, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987.

TOSUNER, M.,- ARIKAN, Z., **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2003.

TOSUNER, A. - ANKA, Z., - YETERLİ, A. B., **Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, İzmir 2002.

TURHAN , S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5.Baskı, İstanbul, 1993.

TURHAN, S., **Vergileme ve İktisadi Büyüme**, İ.Ü.Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:23, İstanbul, 1975.

TURHAN, S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TURHAN, S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992.

TÜRK, İ., **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, İstanbul, 1992.

TÜRK, İ., **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.

ULUATAM, Ö., **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, 8.Baskı, Ankara, 2003.

ULUATAM, Ö. - MELHİBEY Y., **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara 1999.

WAGNER, A., **Finanzwissenschaft, Teil 2**, Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Makaleler:

AKDOĞAN, A., ‘Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi’, **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, 2/99.

ARI, N., ‘5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sonrasında, Kurumların Yurtiçi ve Yurtdışı Faaliyetlerinden Doğan Zararların Mahsubu’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:476, Kasım 2006

ARMAĞAN, R., ‘Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri’, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2007.

ATEŞLİ, D.E. – ŞENER, B. K., ‘Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:225, Haziran 2007.

AYGÜN, F., ‘Özel Okulların Vergisel Denetimi’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Sayı 158, Şubat 2006.

BAHAR, C. O., ‘Sponsorluk Harcamalarının Kazançlardan İndirilmesi Esasları’, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 216, Nisan 2006.

BAŞAK, L., Türkiye’de İş Ortaklığı veya Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenen Ortak Yatırım Şirketlerinin Ortakları Arasında Yabancı Kurum ve Kuruluşların Vergilendirilmesi Esasları ve özellikle Bazı Hususların Analizi’, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 216/Nisan 2006.

BAYRAK, S., ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması’, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ağustos 2006.

BAYRAK, S., ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Cennetleri’, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ekim 2006.

BOZDAĞ, Y., Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Bağış ve Yardımlar’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:478, Aralık 2006.

BULUT, Ü. M., ‘Devir Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı (Yeni) Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları Yönünden İrdelenmesi’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:478, Yıl:2006.

CUDİN, Ş., ‘Yatırım Fonları’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 71, 1994.

ÇUHADAR, N., ‘5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yapılan Değişikliklere Genel Bir Bakış’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:477, Aralık 2007.

DAMAR, E., ‘Devralma Yoluyla Şirket Birleşmelerinin Vergisel Avantajları ve Birleşilen Şirketin İştirak Payının Netleştirme Hesabında Dikkate Alındığı Örnek Uygulama-1’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 156, Aralık 2005.

DURAK, G., ‘Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınacak Giderler’, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 216, Nisan 2006.

EROL, K. O., ‘5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İş Ortaklıklarının Kapsamı’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos 2007.

GÖKBUNAR, A. R., ‘Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme’, **C.B.Ü. İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, Yıl:1998.

KARYAĞDI, N., ‘Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturların ve Kar Paylarının Elde Edenler Yönünde Vergilendirilmesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs, 1996.

KELECİOĞLU, M. A., ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısına Göre Kooperatiflerde Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulaması’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160 Nisan 2006.

ÖDEN, K., ‘5520 Sayılı Kanuna Göre Kurumlarda Tasfiye’, **Maliye ve Sigorta Dergisi**, Sayı:493, Ağustos 2007.

ÖZER, İ., ‘Vergilemede İki Temel Sorun’, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Yıl:27, Sayı:324, 1993.

PERÇİN, N., ‘Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı ile Yatırım İndiriminin Kaldırılmasına İlişkin Eleştiriler’, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak – Şubat – Mart, Sayı: 74, Yıl: 2006.

SARIKAYA, A., S., ‘Şirketlerin Bölünmesi’, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 156, Aralık 2005.

SARIOĞLU, F., ‘Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık’, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi** 1/2002.

SEZGİN, B., ‘Tam Mükellef Kurumlarda Zarar Mahsubu’, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:494, Ağustos 2007.

SEZGİN, B., ‘Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Yurt İçinde ve Yurt Dışında Ödenen vergilerin ve Geçici Vergilerin, Hesaplanan Kurumlar Vergisinden Mahsubuna

İlişkin Usul ve Esaslar İle Bunların Mahsubu', **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:493, Ağustos 2007.

SÖYLER, İ., 'Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu', **Maliye Dergisi**, Sayı:126, 1997.

TEKİN, C., 'Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi', **Yaklaşım Dergisi**, yıl: 14. sayı 160, Nisan 2006.

ÜNAL, N. A., 'Türk Vergi Sisteminde Bağış ve Yardımlar', **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 157, Ocak 2006.

VURAL, İ., 'Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi', **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Sayı: 160, Nisan 2006.

YARGIÇ, B., 'Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların İndirimi', **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak – Şubat – Mart , Sayı 74, Yıl: 2006.

YILDIZ, A.M., 'Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı Daralıyor', **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Say. 158, Şubat 2006.

YILDIRIM, H., 'İş Ortaklıkları (Joint Venture)', **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:497, Ekim 2007.

Diğer:

AKÇAKOCA, C., **5520 Sayılı Kanuna Göre; Örtülü Kazanç**, <http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=29&id=1187>, (10. 08. 2006).

AKÇAKOCA, C., **Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış İstisnası**, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/001/>>, (25.07.2006).

AKTAN, C. C., **21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi**, Ankara: TOSYÖV Yayınları, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/duz-oranli.html>., (2000).

AKTAN, C. C., Vergileme Yetkisinin Sınıflandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni, <http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-astirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergileme-yetkisi.pdf>.

APAK, T., Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi, <http://www.alomaliye.com/talha_apak_tasfiye.htm>, (10.12.2004).

APAK, T., Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Mahsup Edilecek Vergiler ve Mahsup Sonrası Alacağın İadesi, <http://www.alomaliye.com/2007/talha_apak_mahsup.htm>, (14.07.2007).

Apek YMM, Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu Nasıl Yapılır?, <<http://www.apekymm.com/soru-cevap.htm>>.

ARPACI, Ö. A., Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, <http://www.muhasabenet.net/makale_altar%20omer%20arpaci_kurum%20matrahinin%20tespitinde%20giderler.html>, (12.04.2005).

ARPACI, Ö.A., Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler), <http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm>, (04.04.2005).

ASLANALP, H.A., ‘Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde AR-GE Harcamaları İndirimi ve Muhasebesi’, <<http://muhasabetr.com/yazarlarimiz/hasan/002/yazdir.php>>, (15.10.2007).

ASMMMO, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Hakkında Sirküler, <<http://www.asmmmo.org.tr/sirkuler/2006.04.htm>> (07.07.2006).

BAYRAK, S., ‘Kooperatif Vergilerinde Yeni Dönem’, Referans Gazetesi, <<http://www.ekocerceve.com/basindanDetay.asp?yaziID=4288&yazarID=316>>, (21.06.2006).

BAYRAKTAROĞLU, M. E., 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, <<http://www.vergiportali.com/doc/seminer/ebank.pdf>>, (11.07.2006).

BAYRAKTAROĞLU, N., **Özel Hesap ve Kıst Hesap Dönemlerinde Vergi Uygulamaları**, <<http://www.vergiportali.com/doc/yayinlar/ohd.pdf>>.

BİROL, A., Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi Ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması, Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme GenelMüdürlüğü, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>>, (Ağustos 2006).

BİYAN, Ö., **Eğitim Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası**, <<http://tech.groups.yahoo.com/group/teknoiktisat/message/13040>>.

BİYAN, Ö., Kurumlar Vergisinde Bağış ve Yardımlar, <<http://www.mde.com.tr/15.pdf>>, (2005).

BOZDOĞANOĞLU, B., **Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı**, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/burcin/>>, (29.11.2006).

ÇAKAR, B., **2005 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı Hesabı**, <http://www.alomaliye.com/subat_06/bulent_cakar_2005_kurumlar.htm>, (13.02.2006).

DÜZGÜN, Ö., **Muhtasar Beyanname Verme Zorunluluğu**, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/002/>>, (01.05.2006).

DOĞA, M., **Yurtiçinde Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisine Mahsubu ve Mahsup Edilemeyen Tutarların İadesi**, <http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=430>.

EGEMEN, A., **‘Yapı Kooperatifleri Vergi Muafiyeti İçin Yönetim Değiştirecek’**, **Referans Gazetesi**, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=52256&ForArsiv=1>, (30.10.2006).

EGEMEN, A., ‘Borcun Örtülü Sermaye Olabilmesi İçin Ortaklardan Alınması Gerekiyor’, **Referans Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/879806/>>, (31.02.2006).

ERDİKLER, Ş., ‘Kar Payı Dağıtımında Stopaj Oranı’, **Referans Gazetesi**, <http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020508/11781/2>, (22. 08. 2006).

ERDİKLER, Ş., ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda sigorta Şirketlerine İlişkin Düzenlemeler 2’, **Referans Gazetesi**, <http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=549>, (03. 10. 2006).

ERDİKLER, Ş., ‘Yurtdışı İştirak Karlarının Kurumlar Vergisi Karşısında ki Durumu’, **Referans Gazetesi**, <http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/0205/11846/2>, (29.08.2006).

ERDİKLER, Ş., ‘Yeni Kanuna Göre Yurtdışına Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi’, **Referans Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/777309/>>, (04.07.2006).

ERKAN, T., **Demokratik ve Etkin Bir Devlet İçin Türk Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, Gazi Üniversitesi, SBE Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.

Ernst&Young, Sirküler, **Kurumlar Vergisi oranı % 20 ‘ye Düşürüldü, Beyan Süresi Uzatıldı**, Sirküler No: 074, <http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=501>, (14.06.2006).

F. Oktay TURNACIGİL, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <<http://www.ymmfturnacigil.com>>, (2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Geçici Vergi Rehberi (1999)**, <www.gib.gov.tr/index.php?id=606>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=766>>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi**, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm#28>>

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Beyanname Düzenleme Rehberi**,
<<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm#5>>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu**,
<<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=860>>.

GENÇYÜREK, L., **Özel Okul Kazançlarına Vergi İstisnası**,
<http://www.alomaliye.com/levant_gencyurek_ozel_okul_muaf.htm>, (30. 09. 2004).

GÜLER, İ., **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**,
<http://www.muhasabenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html>, (25.22.2006).

GÜRAYDIN, A., **Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Peştamallıkların Maliyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi**,
<http://www.kastamonu.smmmo.org.tr/makale/kurulus_%20gid_makale.doc>.

GÜNGÖR, K., **İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantalizmden Günümüze İktisadi Düşünceler**,
<<http://www.ceterisparibus.net/dusunce/merkantilizm.htm>>, (08.07.2005).

GÜZEL, A., **Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç**,
<http://www.alomaliye.com/eylul_06/ahmet_guzel_transfer.htm>, (16.09.2006).

GÜNEŞ, İ., **Devlet Kavramı**, <<http://idari.cu.edu.tr/igunes/kamu/devlet.htm>>.

IŞIK, A. K. - IŞIK, H., **‘Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Vergileme İle İlgili Sorunları ve Yasal Düzenlemelerin Kapsamı’**, Denizli S.M.M.M.O.,
<<http://www.denizlismmmo.org/default.asp?kid=114&iid=587>>, (03.06.2005).

İSMMMO, **5520 Sayılı Kanun**, <http://achive.ismimo.org.tr/docs/_yayinlar/kitaplar/5520KVK15-%204.kisim.pdf>.

İSMMMO, **2008 Mali Rehberi; Bağış ve Yardımlar**,
<<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=419>>, (2008).

İktisadi Dayanışma, **Kurumlarda Tasfiye Devir Birleşme Bölünme Hisse Değişimi**, <http://www.iktisadidayanisma.com/portal/pratik_bilgiler/tasfiye-devir-ozet.htm>.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, **Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri**, <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/bes.htm-49k->, (2006).

KAPLAN, M., A., **Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve İşletmelere Etkisi**, <<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/MAKaplanSunum.pdf>>.

KIZILOT, Ş., ‘Kooperatif ve Üyelerine Ceza Tehlikesi’, **Hürriyet Gazetesi**, <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=4963928&tarih=2006-08-23>>, (23.08.2006).

KIZILOT, Ş., ‘Şirket Hissesi Satışında Vergi Sürprizi’, **Hürriyet Gazetesi**, <http://www.muhasabenet.net/eko_2911_sirket%20hissesi%20satisinda%20vergi%20su_prizi.html>, (29.11.2006).

KIZILOT, Ş., ‘Şirkete Verilen Borç 3 Ayrı Vergi Var’, **Hürriyet Gazetesi**, <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=4814186&tarih=2006-07-26>>, (26. 07. 2006).

KIZILOT, Z., ‘Kooperatifleri Vergi Sürprizleri Bekliyor’, **Star Gazetesi**, <<http://www.fatihemlak.com/vesaire.htm>>, (26.08.2006).

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, **Değişen Yönleriyle Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu**, <<http://www.kvdb.gov.tr/kurumlarsunum/kurumsunum.ppt>>, (13.06.2006).

KOYUNCU, M., **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Ne Demek?**, <http://www.malihukuk.net/pdf/kontrol_edilen_yabanci_kurum_kazanci.pdf>.

Legalish Platform, Kurumlar Vergisi Rehberi <http://www.legalisplatform.net/özel-dosyalar/kurumlar%20vergisi%20rehberi.pdf> (2006).

Mevzuat Dergisi, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, <<http://mevzuatdergisi.com/dosya/12-b.htm>>.

Muhasebe Tr, Ortaklar Cari Hesabı, Kasa Bakiyesinin İrdelenmesi ve Transfer Fıvatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı,
<<http://www.muhasabetr.com/özelbölüm/027/>>, (20.12.2006).

ÖZKARA, M., Kurumlar Vergisinde İştirak Kazançları İstisnası Uygulaması,
<http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_kurumlar_istirak.htm>, (22.02.2005)

ÖZKARA, M., Kurumlar Vergisinde Risturn Kazançları İstisnası,
<http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_risturn.htm>, (05.04.2005).

ÖZKARA, M., Yatırım İndiriminin Ekonomik Etkileri,
<http://www.alomaliye.com/subat_06/mehmet_ozkara_yatirim_ind.htm>,
(03.02.2006).

ÖZKARA, M., Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar, <http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm>, (14.02.2005).

ÖZTÜFEKÇİ, M. A., ‘Kooperatif Kazançlarına Özgü Kurumlar Vergisi İstisnaları’, **Dünya Gazetesi**,
<http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=729>, (07.11.2006).

PİRTİNİ, A. T., Yeni Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Zarar Mahsubu NasılYapılacak?,
<http://www.alomaliye.com/ekim_06/ali_pirtini_zarar_mahsubu.htm>, (17.10.2006).

SEVİĞ V., ‘Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı Son Şeklini Aldı’, **Dünya Gazetesi**,
<http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?id=95&kategori=64>, (02. 02. 2006).

SEVİĞ, V., ‘Ar – Ge İndirimi Uygulanmayacak mı?’,**Dünya Gazetesi**,
27.02.2006.

SEVİĞ, V., ‘Dar Mükellef Kurumlara Stopaj Uygulaması’, **Dünya Gazetesi**,
<<http://sevket.blogcu.com/1217867/>>, (18. 10. 2006).

SEVİĞ, V., 'Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası', **Dünya Gazetesi**, <<http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=45539>>, (06. 12. 2004).

SEVİĞ, V., 'Kurum Kazançlarının Beyanı', **Dünya Gazetesi**, , <<http://sevket.blogcu.com/415570/>>, (03.04.2006).

SEVİĞ, V., 'Kurumlar Vergisinde Vergi Kesintisi', **Dünya Gazetesi**, <<http://sevket.blogcu.com/771398/>>, (09. 02. 2006).

SEVİĞ, V., 'Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler', **Dünya Gazetesi**, <<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia &op=content &tid=28689>>, (26. 04. 2001)

SEVİĞ, V., 'Örtülü Sermaye Tanımında Değişiklik', **Dünya Gazetesi**, , <<http://sevket.blogcu.com/222096/>>, (27. 01. 2006).

SEVİĞ, V., 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', **Dünya Gazetesi**, <http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=93>, (03. 02. 2006).

Stok Cari, Ticari Kazancın Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, <<http://www.stokcari.com/gider.asp>>, (2007).

Şen, H., **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.hasansen.av.tr/ideal hukuk/kanun_detay.asp?id=1613>.

ŞENALP, Ş., **Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Enflasyon Düzeltmesi**, <http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_kkeg.htm>, (25.03.2005).

ŞENALP, Ş., **Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları**, <http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm>, (07.01.2006).

T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü, **Tarihte Vakıflar**, <http://www.vgm.gov.tr/001_Menu/01_Tarihce/tarihtevakiflar.cfm>.

T.C. Maliye Bakanlığı, **Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri**, <<http://www.maliye.gov.tr/deftardarlklar/sinop/mevzuat/beyannameler.htm>>, (2007).

T.C. Maliye Bakanlığı, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, <<http://www.maliye.gov.tr/mm/smmudurlugu/duyurular/5520.kvk>>, (2006).

T.C. Resmi Gazete, **5520 Sayılı Kanun**, 21.06.2006 Tarihli Resmi Gazete, <<http://www.rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>>, (2006).

TAN, M., ‘Kooperatiflerde 2006 Kararsızlığı’, **Referans Gazetesi**, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=50058&YZR_KOD=136&ForArsiv=1>, (21.09.2006).

TAN, M., ‘Kurumlara Yüzde 30 Vergi Sürprizi’, **Referans Gazetesi**, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=54623&YZR_KOD=136>, (07. 12. 2006).

TOPARLAK, Y., **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, <http://www.vergiportali.com/doc/seminer/ytist2.pdf>, (2006).

USLU, O., **Ticaret Şirketlerinde Birleşme, Devir, Bölünme, Nevi Değiştirme ve Vergisel Boyutları**, <http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_birlesme_devir.htm>, (08.12.2004).

Vergi Portalı, **Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılması Planlanan Değişiklikler**, Vergi Bültenleri 2006, Bülten No: 2006/013, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=831>>, (31.01.2006).

Vergi Portalı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarı Taslağı**, <<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/13-pwcvbulteni.pdf>>.

Vergi Portalı, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3**, Sirküler, <<http://www.vergiportali.com/doc/bulten/KVKSIRKU3.pdf>>, (08.07.2006).

Vergi Türk, **Türk Vergi Kanunları 2004, Bir Yılda Fazla Süren Tasfiyelerde Zaman Aşımı**, <<http://www.vergiturk.com/ack/kvkmd30ack.htm>>.

Vergi Türk, **5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, İndirilecek Giderler**, <<http://www.vergiturk.com/kvkmd14.htm>>.

Vergide Gündem, Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi,
<http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=549>,
(2005).

Vergi Portalı, **Kurumlar Vergisi Kanunda Yapılması Planlanan**
Değişiklikler, 2006/013 Sayılı Bülten,
<<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=831>>.

YAZICIOĞLU, A., **Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları Yönünden**
Birleşme Devir ve Nevi Değiştirme İşlemleri,
<http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020501/2243>.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, <<http://www.alomaliye.com/yeni-kurumlar.htm>>.

EKLER

2001 VERGİLENDİRME DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ				
(İLK 100 SIRALAMASI)				
			(1.000TL.)	
SIRA NO	UNVANI	FAALİYET TÜRÜ	TAHAKKUK TUTARI	İLİ
1	MERKEZ BANKASI AŞ.	BANKACILIK	1.463.950.101.550	ANKARA
2	TÜRK TELEKOM AŞ.	TELEKOMİNİKAS.	450.121.873.540	ANKARA
3	T.C. ZİRAAT BANKASI AŞ. GEN. MÜD.	BANKACILIK	316.907.447.040	ANKARA
4	DEVLET HAVA MEYDANLARI İŞL.	HAVA MEY. KNT. S.	97.115.990.290	ANKARA
5	İLLER BANKASI GENEL MÜD.	KAMU BANKASI	92.583.036.630	ANKARA
6	PETROL OFİSİ AŞ.GENEL MÜDÜRLÜK	PETRO KİMYA	57.148.862.250	İSTANBUL
7	TÜPRAŞ TÜRKİYE PET.RAF.A.Ş.	PETROL TASFİYE.	52.063.171.186	KOCAELİ
8	T.M.O. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	HUBUBAT SANAYİ	49.529.083.430	ANKARA
9	TEKEL PAZARLAMA VE DAĞITIM MÜESSESESİ	KİT	44.390.678.390	İSTANBUL
10	CITIBANK N.A MERK.NEWYORK İST.TURK MERK.ŞB.	BANKACILIK	42.094.125.300	İSTANBUL
11	OYAK RENAULT OTO FAB.AŞ.	OTOMOBİL İMALATI	39.976.730.710	BURSA
12	JP MORGAN CHASE BANK	BANKACILIK	38.360.004.340	İSTANBUL

13	ETİBOR A.Ş.	MADENCİLİK-KİM.	37.144.376.669	BALIKESİR
14	ERICSSON TELEKOMÜNİKAS YON AŞ.	TELEKOMÜNİKASYON	33.653.412.090	İSTANBUL
15	N.V. TURKSE PERENCOANK. ŞB.	PETROL(HAM) İSTİH.	32.362.798.000	ANKARA
16	(*)	(*)	29.282.279.540	ANKARA
17	TEKEL İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	KİT	24.142.774.020	İSTANBUL
18	SIEMENS SAN.TİC.AŞ.	ELEKTRİK MLZ.İMAL	22.319.599.610	İSTANBUL
19	ANADOLU ANONİM TÜRK AŞ.	SİGORTACILIK	21.571.445.640	İSTANBUL
20	KIYI EMN. VE GEMİ KURT. İŞL.GEN.MÜD.	KİT	21.103.075.950	İSTANBUL
21	AK YATIRIM MENKUL DEG.	HİSSE SENEDİ	20.472.010.150	İSTANBUL
22	AK ENERJİ ELEKTRİK AŞ.	ELEKTRİK ÜRETİM	20.049.845.400	İSTANBUL
23	ABN AMRO BANK N.V. MRK AMSTE.AŞ.	BANKACILIK	19.185.595.860	İSTANBUL
24	AKSA AKRİLİK KİMYA SAN. AŞ.	AKRİLİK ELYAF İMALİ	18.240.348.360	İSTANBUL
25	ETİ HOLDİNG AŞ.	MADEN İŞL.	18.222.802.460	ANKARA
26	ÇOLAKOĞLU METALURJİ AŞ.	DEMİR DÖKÜM	18.191.748.150	İSTANBUL
27	TAKASBANK İ.M.K.B. TAKAS KAS. AŞ.	BANKACILIK	17.889.562.450	İSTANBUL
28	AKSİGORTA AŞ.	SİGORTACILIK	17.786.272.220	İSTANBUL
29	ERICSSON İLETİŞİM AŞ.	İLETİŞİM	17.596.294.150	İSTANBUL

30	PHILIPS MORRIS SABANCI AŞ.	SİĞARA TOP.TİC.	17.370.350.520	İSTANBUL
31	T.C. POSTA VE TELGRAF TEŞ. GEN. MÜD.	POSTA TELGRAF İŞL.	16.877.080.780	ANKARA
32	AKMERKEZ GAYRİMENKUL	İNŞAAT MALZM.	16.410.876.920	İSTANBUL
33	AXA OYAK SİGORTA AŞ.	SİGORTACILIK	16.070.907.440	İSTANBUL
34	THE SHELL COMPANY OF TURKEY LTD.	PETROL TÜREMLERİ SAT.	15.383.947.260	İSTANBUL
35	TUSAŞ HAVACILIK VE UZAY SAN. AŞ.	UÇAK İMALİ	15.134.657.585	ANKARA
36	ECZACIBAŞI HOLDİNG AŞ.	İŞTİRAK KAZANCI	14.612.294.140	İSTANBUL
37	MİLLİ REASURANS TÜRK AŞ.	SİGORTACILIK	14.237.076.790	İSTANBUL
38	AKTAŞ ELEKTRİK TİC.AŞ.	ELEKTRİK DAĞITIM	13.987.251.900	İSTANBUL
39	JTI TÜTÜN ÜRÜN. PAZ.AŞ.	REKLAM HİZM.	13.856.111.620	İSTANBUL
40	IBM ITALIA S.P. AŞ.	BİLGİSAYAR SAT.	13.742.585.070	İSTANBUL
41	DEUTSCHE BANK AŞ.	BANKACILIK	13.025.247.470	İSTANBUL
42	BAYINDIR ANTALYA HAVA LİM.	TURİZM İŞLETMECİLİĞİ	12.645.561.600	İSTANBUL
43	USAŞ UÇAK SERVİSİ AŞ.	SEYAHAT VE TURİZM	12.099.389.180	İSTANBUL
44	HOLZMAN-GAMA STRABAĞ	İNŞAAT	11.853.608.409	Ş.URFA
45	ÇELEBİ HAVA SERVİSİ AŞ.	HAVA MEYDANLARI	11.770.712.040	İSTANBUL

46	ÇİMSA ÇİMENTO SAN.A.Ş.	ÇİMENTO İMALAT	11.704.220.270	İÇEL
47	ANADOLU HAYAT SİGORTA AŞ.	SİGORTACILIK	11.680.581.340	İSTANBUL
48	AYGAZ AŞ.	GAZ ÜRETİMİ	11.645.202.950	İSTANBUL
49	İPRAGAZ AŞ.	TÜPLER	11.419.739.560	İSTANBUL
50	JTİ TÜTÜN ÜRÜNLERİ SAN. AŞ.	TÜTÜN PAZ.	11.125.192.580	İSTANBUL
	Diğer Elli		3.420.107.940.799	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

2002 VERGİLENDİRME DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ				
(İLK 100 SIRALAMASI)				
			(1.000TL.)	
SIRA NO	UNVANI	FAALİYET TÜRÜ	TAHAKKUK TUTARI	İLİ
1	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	TELEKOMÜNİKASYON	536.376.211.785	ANKARA
2	AKBANK TİC.A.Ş. UMUM MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	440.856.738.350	İSTANBUL
3	T.C. ZİRAAT BANKASI A.Ş. GEN.MÜD.	BANKACILIK	415.765.272.900	ANKARA
4	TÜRKİYE PETROLLERİ ANONİM ORTAKLIĞI	HAM PETROL TİCARETİ	127.829.215.600	ANKARA
5	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.	BANKACILIK	126.748.345.500	ANKARA
6	ŞEKER FABRİKALARI A.Ş.	ŞEKER ÜRE. VE SATIŞI	107.153.214.100	ANKARA
7	DEVLET HAVA MEYDANLARI İŞLETMESİ	HAVA MEYDAN.KONT.	83.722.275.650	ANKARA
8	İLLER BANKASI	YATIRIM KALK.BANK.	79.197.687.700	ANKARA

	GENEL MÜDÜRLÜĞÜ			
9	TEKEL PAZARLAMA VE DAĞITIM MÜESSESESİ	KİT	74.183.543.400	İSTANBUL
10	TÜPRAŞ A.Ş.	RAFİNERİ İŞLET.	61.262.890.600	KOCAELİ
11	ARÇELİK A.Ş.	BEYAZ EŞYA İMALİ	56.007.435.600	İSTANBUL
12	CITIBANK N.A MERK NEWYORK İST.TÜRK.MERK.ŞB.	BANKACILIK	49.479.834.450	İSTANBUL
13	T.M.O.GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	HUBUBAT	41.580.938.250	ANKARA
14	YAPI VE TİCARET A.Ş.	İNŞAAT -TAAHHÜT	38.925.319.000	İSTANBUL
15	FNSS SAVUNMA SİS A.Ş.	ZIRHLI ARAÇ İMALAT	34.956.089.750	ANKARA
16	ERICSON TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	TELEKOMÜNİKASYON	31.715.665.550	İSTANBUL
17	TÜRKİYE KÖMÜR İŞLT. KURUMU GN.MÜD.	KÖMÜR PERAKENDE SAT.	29.250.842.500	ANKARA
18	ANTALYA HAVA LİM.ULS.TERMİNAL İŞLT.A.Ş.	TURİZM İŞLETMECİLİĞİ	29.199.018.750	İSTANBUL
19	ÇOLAKOĞLU METALURJİ A.Ş.	DEMİR DÖKÜM	28.215.437.950	İSTANBUL
20	HSBC BANK A.Ş.	BANKACILIK	27.518.060.750	İSTANBUL
21	ASELSAN ELEKTRİK SAN.A.Ş.	ELEKTRİK MAK.PARÇA İML.	26.709.182.400	ANKARA
22	MERKEZ BANKASI A.Ş.	BANKACILIK	26.636.994.500	ANKARA
23	ANADOLU ANONİM TÜRK A.Ş.	SİGORTACILIK	25.906.709.050	İSTANBUL
24	AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİ A.Ş.	AKRİLİK ELYAF İMALİ	25.682.068.650	İSTANBUL
25	(*)		24.297.248.300	ANKARA
26	AYGAZ A.Ş.	LPG DEPOLAMA DAĞITIMI	24.098.313.150	İSTANBUL
27	(*)		22.601.418.200	İSTANBUL
28	SIEMENS SAN.TİC.A.Ş.	ELEK.MLZ.İMAL.İTH.İH	22.536.592.650	İSTANBUL

		R.		
29	TÜRKİYE ELEKTRİK DAĞ.A.Ş.GEN.MÜD.	ELEKTRİK DAĞITIMI	21.964.126.800	ANKARA
30	TAKASBANK İ.M.K.B. TAKAS VE SAKLAMA. A.Ş.	BANKACILIK	20.962.627.950	İSTANBUL
31	TUSAŞ HAVACILIK VE UZAY SANAYİ A.Ş.	UÇAK İMALATI	20.791.039.600	ANKARA
32	PHILIPS MORRIS SABANCI A.Ş.	SİGARA TOP.TİC.	19.726.292.100	İSTANBUL
33	THE SHELL COMPANY OF TURKEY	PETROL TÜREVLERİ SAT.	19.353.551.550	İSTANBUL
34	TÜTÜN,TÜTÜN MAM.TUZ VE ALKOL İŞLT.A.Ş.	KİT	18.410.731.500	İSTANBUL
35	BRISA BRIDGESTONE SABANCI LAST.A.Ş.	OTO LASTİK İMALİ	17.948.035.650	İSTANBUL
36	HEDEF ECZA DEPOSU TİC.A.Ş.	ECZA DEPOSU	17.925.075.000	İSTANBUL
37	ANADOLU EFES BİRACILIK VE İMALAT SAN.A.Ş.	BİRA İMALİ VE SANAYİ	17.871.676.700	İSTANBUL
38	ANADOLU HAYAT SİGORTA A.Ş.	SİGORTACILIK	17.851.529.650	İSTANBUL
39	TÜRK EKONOMİ BANKASI A.Ş. GN.MÜD.	BANKACILIK	17.810.605.650	İSTANBUL
40	ORTA ANADOLU SAN.TİC.A.Ş.	MENSUCAT	17.788.333.100	KAYSERİ
41	KEPEZ ELEKT.A.Ş.	ELEKTRİK ENERJİ	17.782.864.500	ANTALYA
42	ETİBOR A.Ş.	MADENCİLİK-KİMYA	17.616.905.450	BALIKESİR
43	MİLLİ REASSÜRAN TÜRK A.Ş.	SİGORTACILIK	17.438.407.750	İSTANBUL
44	HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	GAZETE YAYINCILIĞI	17.081.067.350	İSTANBUL
45	N.V.TÜRKSE PERENCO A.Ş.	PETROL ARAMA ÜRETİMİ	16.916.435.050	ANKARA
46	KIYI EMN.VE GEMİ KURT. İŞL.GEN.MÜD.	KİT	16.524.320.600	İSTANBUL

47	SELÇUK ECZA DEPOSU TİC.VE SAN.A.Ş.	ECZA DEPOSU	16.135.499.350	İSTANBUL
48	HAVELSAN HAVA ELEKTRONİK SAN.A.Ş.	ELEKTRİK MAKİNE PARÇA.	14.766.506.300	ANKARA
49	KORDSA SABANCI DUPONT A.Ş.	KORD.BEZİ İHRACATI	14.329.756.400	İSTANBUL
50	BNP- AK DRESDNER BANK A.Ş.	BANKACILIK	14.283.3 63.350	İSTANBUL
	Diğer Elli		459.291. 029.336	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

2003 VERGİLENDİRME DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ				
TÜRKİYE GENELİ İLK 100 SIRALAMASI				
			(1.000TL.)	
SIRA NO	UNVANI	FAALİYET TÜRÜ	TAHAKKUK TUTARI	İLİ
1	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	TELEKOMÜNİKASYON	900.216.533.850	ANKARA
2	AKBANK TİC.A.Ş. UMUM MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	801.861.293.050	İSTANBUL
3	T.C.ZİRAAT BANKASI A.Ş.GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	744.456.349.500	ANKARA
4	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	331.732.236.600	ANKARA
5	TÜPRAŞ TÜRKİYE PET.RAF.A.Ş.	PET.ÜRET.	204.971.751.100	KOCAELİ
6	İLLER BANKASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	115.714.886.300	ANKARA
7	ŞEKER FABRİKALARI A.Ş.GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	ŞEKER İMALATI	110.888.380.900	ANKARA
8	ARÇELİK AŞ.	ELEKTRİKLİ EV ALET. İMALİ	92.194.834.900	İSTANBUL
9	TÜRK HAVA YOLLARI ANONİM ORTAKLIĞI	HAVA NAKLİYE	77.069.789.100	İSTANBUL

10	HSBC BANK AŞ. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	75.649.302.950	İSTANBUL
11	DEVLET HAVA MEYDANLARI İŞLETMESİ	HAVA TRAFİK KONT.HİZ.	69.314.223.300	ANKARA
12	İŞ BANKASI AŞ.GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	60.845.059.950	İSTANBUL
13	TÜRKİYE PETROLLERİ ANONİM ORTAKLIĞI	HAM PETROL TOP.SAT.	52.667.035.100	ANKARA
14	SİĞARA PAZARLAMA VE DAĞITIM AŞ.	TÜTÜN, TÜTÜN MAMÜLLERİ	48.862.038.600	İSTANBUL
15	TÜRKİYE KÖMÜR İŞLETMELERİ KURUMU GEN.MÜD.	KÖMÜR PER.SATIŞI	42.624.690.750	ANKARA
16	TRAKYA ELEKTRİK AŞ.	ELEKTRİK	39.076.783.000	TEKİRDAĞ
17	ANADOLU EFES BİRACILIK VE İMALAT SAN.A.Ş.	BİRA İMALİ VE SANAYİİ	38.149.972.250	İSTANBUL
18	FNSS SAVUNMA SİST. A.Ş.	ZIRHLI ARAÇ İMALİ	37.923.702.400	ANKARA
19	ORMAN GENEL MÜD.DÖN.SER.MER.ŞB.MÜD.	ORMANCILIK	37.437.491.400	ANKARA
20	ÇOLAKOĞLU METALURJİ AŞ.	DEMİR DÖKÜM	34.674.020.000	İSTANBUL
21	BOĞAZİÇİ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.	ELEKTRİK ENER.ÜRETİM VE DAĞ.	34.655.247.450	İSTANBUL
22	TOPRAK MAHSULLERİ OFİSİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	HUBUBAT SANAYİ	34.591.885.150	ANKARA
23	FİNANSBANK AŞ.	BANKACILIK	34.217.621.150	İSTANBUL
24	CITIBANK N.A MERK.NEWYORK İST.TURK MERK.ŞB.	BANKACILIK	30.029.369.750	İSTANBUL
25	AYGAZ AŞ.	LPG DEPOLAMA DAĞITIM	29.976.757.750	İSTANBUL
26	TÜRK EKONOMİ BANKASI A.Ş.	BANKACILIK	29.972.974.300	İSTANBUL
27	BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LAST. SAN. VE TİC. AŞ.	OTO LASTİK İMALİ	29.877.244.700	İSTANBUL
28	TRAKYA CAM SAN A.Ş.	CAM VE CAM MAM.SANAYİİ	29.858.487.900	İSTANBUL

29	THE SHELL COMPANY OF TURKEY LTD.TÜRK. ŞB.	PETROL ÜRÜNLERİ PERAKENDE SATIŞI	29.110.317.050	İSTANBUL
30	OPEL TÜRKİYE LTD.ŞTİ.	OTO ALIM SAT.TOP.	29.013.971.840	İZMİR
31	ANTALYA HAVA LİM.ULS.TERMINAL İŞLT.A.Ş.	TURİZM İŞLETMECİLİĞİ	28.026.591.600	İSTANBUL
32	ETIBOR A.Ş.	MADENCİLİK- KIMYA	27.666.993.100	BALIKESİR
33	SELÇUK ECZA DEPOSU TİC.VE SAN.AŞ.	ECZA DEPOSU	24.607.385.050	İSTANBUL
34	PHİLSA PHİLİP MORİS SABANCI A.Ş.	SİĞARA FAB.	24.311.164.000	İZMİR
35	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT A.Ş.	TRAKTÖR İMALİ	24.222.771.450	ANKARA
36	TAKASBANK İ.M.K.B. TAKAS VE SAKLAMA AŞ.	BANKACILIK	23.982.956.600	İSTANBUL
37	ANADOLU HAYAT SİGORTA AŞ.	SİGORTACILIK	23.649.066.650	İSTANBUL
38	HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	GAZETE YAYINCILIĞI	22.780.778.250	İSTANBUL
39	BSH PROFİLO ELEKTRİKLİ GEREÇLER SAN.AŞ.	ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ	22.665.892.800	İSTANBUL
40	PROCTER GAMBLE TÜKETİM MAL.SAN.AŞ.	TEMİZLEYİCİ MADDE İMALİ	22.141.299.750	İSTANBUL
41	PEUGEOT OTOMOTİV PAZ.AŞ.	OTOMOTİV PAZARLAMA	20.952.393.900	İSTANBUL
42	DEUTSCHE BANK AŞ.	BANKACILIK	20.500.101.450	İSTANBUL
43	HEDEF ECZA DEPOSU TİC. AŞ.	ECZA DEPOSU	20.487.848.200	İSTANBUL
44	BP.PETROLLERİ A.Ş.	PETROL RAFİNERİLERİ	19.697.288.100	İSTANBUL
45	PHILIP MORRIS SA - PHILIP MORRISABANCI PAZ. AŞ.	TÜTÜN ÜRÜNLERİ	18.841.580.000	İSTANBUL
46	SIEMENS SAN.TİC.AŞ.	ELEKTRİK MLZ.İMAL. İTH-İHR	18.304.452.600	İSTANBUL
47	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS AŞ.	OTO ALIM SATIMI	18.253.295.400	İSTANBUL
48	ABDİ İBRAHİM İLAÇ SAN. TİC.	İLAÇ FABRİKASI	17.688.670.400	İSTANBUL

	A.Ş.			
49	ANADOLU ANONİM TÜRK SİGORTA AŞ.	SİGORTACILIK	16.942.606.950	İSTANBUL
50	TEDAŞ ANT.ELK.DAĞ.MÜES.A.Ş.	ELEKTRİK ENERJİSİ	16.388.074.700	ANTALYA
	Diğer Elli		557.448.325.965	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

2004 VERGİLENDİRME DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ				
TÜRKİYE GENELİ İLK 100 SIRALAMASI				
				(YTL.)
SIRA NO	UNVANI	FAALİYET TÜRÜ	TAHAKKUK TUTARI	İLİ
1	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	TELEKOMÜNİKASYON	1.146.227.502,09	ANKARA
2	T.C. ZİRAAT BANKASI A.Ş. GENEL MÜD.	BANKACILIK	853.400.276,52	ANKARA
3	İŞ BANKASI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	485.289.646,00	İSTANBUL
4	AKBANK TİC.A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	397.552.970,00	İSTANBUL
5	VAKIFLAR BANKASI T.A.O. GENEL MÜD.	BANKACILIK	247.498.002,58	ANKARA
6	TÜPRAŞ TÜRKİYE PET. RAF.A.Ş.	PETROL ÜRET	244.078.764,42	KOCAELİ
7	TÜRKİYE HALK BANKASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKACILIK	241.669.547,41	ANKARA
8	DEVLET HAVA MEYDANLARI İŞLETMESİ	HAVA TRAFİĞİ KONTROL HİZ.	111.970.606,20	ANKARA
9	ARÇELİK AŞ.	ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ İMALİ	110.330.764,00	İSTANBUL
10	FİNANSBANK A.Ş.	BANKACILIK	103.743.810,00	İSTANBUL
11	KOÇBANK A.Ş.	BANKACILIK	99.234.763,00	İSTANBUL

12	BOĞAZİÇİ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.	ELEKTRİK ENER.ÜRETİM VE DAĞ.	68.147.026,00	İSTANBUL
13	ORMAN GENEL MÜD. DÖN. SER. MER. ŞB. MÜD.	ORMANCILIK FAALİYETİ	60.023.896,21	ANKARA
14	(*)	(*)	57.598.230,53	TEKİRDAĞ
15	PHİLSA PHİLİP MOR.SABANCI A.Ş.	SİGARA ÜRETİMİ	56.057.123,41	İZMİR
16	GEDİZ ELEKT.DAĞ. A.Ş.	ELEKTRİK ENERJİSİ DAĞITIMI	54.649.872,11	İZMİR
17	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT A.Ş.	TRAKTÖR İMALİ	52.918.940,90	ANKARA
18	TÜRKİYE ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.	ELEKTRİK DAĞITIMI	50.998.955,48	ANKARA
19	ÇOLAKOĞLU METALURJİ AŞ.	DEMİR DÖKÜM	50.848.671,00	İSTANBUL
20	ULUDAĞ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.	ELEKTRİK ÜRETİMİ	45.614.525,12	BURSA
21	ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SAN. A.Ş.	BİRA İMALİ VE SANAYİİ	42.322.171,00	İSTANBUL
22	HSBC BANK A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	38.975.517,00	İSTANBUL
23	ŞEKER FABRİKALARI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	ŞEKER İMALATI	37.405.549,49	ANKARA
24	THESHELL COMPANY OF TURKEY LTD.TÜRK.ŞB.	PETROL ÜRÜNLERİ PERAKENDE SATIŞI	34.464.428,00	İSTANBUL
25	ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.	ELEKTRONİK PARÇA İMALİ	33.396.292,05	ANKARA
26	SIEMENS SAN.TİC.AŞ.	ELEKTRİK MLZ.İMAL. SATIŞ	31.827.943,00	İSTANBUL
27	ANTALYA HAVALİMANI ULUS.TER. İŞL.A.Ş.	HAVA YOLU TERMİNALİ	29.697.279,22	ANTALYA
28	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİC.A.Ş.	OTO ALIM SATIMI	27.803.844,00	İSTANBUL
29	MERCEDES - BENZ TÜRK AŞ.	MOTORLU KARA TAŞITLARI	27.792.158,00	İSTANBUL
30	BSH PROFİLO ELEKTRİKLİ GEREÇLER SAN. AŞ.	ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ	27.703.685,00	İSTANBUL
31	TKİ KURUMU SEYİTÖMER LİNYİT İŞL.	LİNYİT KÖMÜRÜ	25.874.586,17	KÜTAHYA
32	PARK TEKNİK ELEKT. MAD. SAN.	MADENCİLİK	25.149.708,07	ANKARA

	TİC. A.Ş.			
33	TÜRKİYE ELEKTRİK TİCARET VE TAAHHÜT A.Ş.	ELEKTRİK ÜRETİMİ	24.816.686,19	ANKARA
34	HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	GAZETE YAYINCILIĞI	24.790.441,00	İSTANBUL
35	MEY İÇKİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	İTHALAT - İHRACAT	23.750.408,00	İSTANBUL
36	ŞEKERBANK TİC.A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	23.677.763,00	İSTANBUL
37	NOKİA KOMİNİKASYON LTD.ŞTİ.	TELEKOMİNİKASYON	23.557.939,00	İSTANBUL
38	T.C.POSTA VE TELGRAF TEŞ. GENEL MÜD.	PTT İŞLETMECİLİĞİ	23.441.313,79	ANKARA
39	ÇİMSA ÇİMENTO SAN. A.Ş.	ÇİMENTO İMALATI	23.270.748,40	İÇEL
40	PHILIP MORRIS SA - P. MORRISSABANCI PAZ. AŞ.	TÜTÜN ÜRÜNLERİ SATIŞI	22.987.676,00	İSTANBUL
41	SELÇUK ECZA DEPOSU TİC.VE SAN.AŞ.	ECZA DEPOSU	22.648.031,00	İSTANBUL
42	DEUTSCHE BANK AŞ.	BANKACILIK	22.523.833,00	İSTANBUL
43	AKDENİZ ELEKTRİK DAĞ. AŞ. ANTALYA MÜES.	ELEKTRİK ÜRETİMİ,İLETİMİ VE DAĞITIMI	22.482.546,44	ANTALYA
44	AKÇANSA ÇİMENTO SAN. VE TİC. AŞ.	ÇİMENTO İMALİ	22.176.344,00	İSTANBUL
45	TÜRKİYE PETROLLERİ A.O.	HAM PETROL	21.960.429,41	ANKARA
46	AYGAZ AŞ.	LPG DEPOLAMA DAĞITIM	21.878.187,00	İSTANBUL
47	YÜCEL BORU VE PROFİL END. AŞ.	PROFİL İMALİ	21.540.108,00	İSTANBUL
48	TRAKYA CAM SAN A.Ş.	CAM VE CAM MAM.SANAYİİ	21.124.055,00	İSTANBUL
49	S.S. GÜNEY EGE LİNYİTLERİ MÜDÜRLÜĞÜ	KÖMÜR İŞL.	20.741.194,75	MUĞLA
50	EGE ÇELİK ENDÜSTRİSİ SAN. VE TİC. A.Ş.	DEMİR ÇELİK	20.432.104,00	İSTANBUL
	Diğer Elli		695.087.104,05	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

2005 VERGİLENDİRME DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİ				
TÜRKİYE GENELİ İLK 100 SIRALAMASI				
				(YTL.)
SIRA NO	UNVANI	FAALİYET TÜRÜ	TAHAKKUK TUTARI	İLİ
1	TÜRK TELEKOMİNİKASYON A.Ş.	TELEKOMİNİKASYON	1.323.838.902,46	ANKARA
2	T.C. ZİRAAT BANKASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKA FAALİYETLERİ	904.236.584,45	ANKARA
3	İŞ BANKASI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	723.109.137,00	İSTANBUL
4	AKBANK TİC.A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	677.295.255,00	İSTANBUL
5	VAKIFLAR BANKASI T.A.O. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKA FAALİYETLERİ	256.073.632,61	ANKARA
6	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	BANKA FAALİYETLERİ	254.437.199,62	ANKARA
7	TÜPRAŞ TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	PETROL RAFİNERİLERİ	193.930.019,79	KOCAELİ
8	FINANSBANK A.Ş.	BANKACILIK	134.605.722,00	İSTANBUL
9	DEVLET HAVA MEYDANLARI İŞLETMESİ	HAVA TRAFİĞİ KONTR. HZT.	128.513.208,34	ANKARA
10	ARÇELİK A.Ş.		106.304.682,00	İSTANBUL
11	HSBC BANK A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	105.787.546,00	İSTANBUL
12	KOÇBANK A.Ş.	BANKACILIK	103.916.524,00	İSTANBUL
13	BOĞAZİÇİ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.	ELEKTRİK ENER.ÜRETİM VE DAĞ.	92.056.612,00	İSTANBUL
14	TÜRKİYE PETROLLERİ A.O.	HAM PETROL TOPTAN STŞ.	57.419.638,75	ANKARA
15	GEDİZ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş. İZMİR MÜESSESESİ	ELEKT.ÜR. İLET.VE DAĞ	57.086.836,21	İZMİR
16	DENİZBANK A.Ş.	BANKACILIK	56.910.605,00	İSTANBUL
17	İLLER BANKASI GENEL MÜD.	KALKINMA BANKASI	51.376.559,41	ANKARA
18	PHİLSA PHİLİP MORRİS SABANCI SİGARA TÜTÜNCÜLÜK A.Ş.	SİGARA FAB.-TÜTÜN FAB.	50.333.968,99	İZMİR
19	VESTEL ELEKTRONİK SAN. TİC. A.Ş.	ELEKTRONİK MAK. İML.	50.242.935,00	İSTANBUL
20	ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SAN. A.Ş.	BİRA İMALİ VE SANAYİİ	50.010.224,00	İSTANBUL
21	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİC.A.Ş.	OTO ALIM SATIMI	46.829.458,00	İSTANBUL

22	T.C. POSTA VE TELGRAF TEŞ. GEN. MÜD.	POSTANE	46.512.611,32	ANKARA
23	İST.ANADOLU YAKASI ELEKTRİK DAĞITIMI A.Ş.	ELEKT.ÜRETİM.DAĞ.	45.327.498,00	İSTANBUL
24	CİTİBANK A.Ş.	BANKACILIK	44.638.015,00	İSTANBUL
25	ORMAN GENEL MÜD DÖNER SERMAYE MERKEZ ŞUBE MÜD.	ORMANCILIK FAAL.	43.148.115,94	ANKARA
26	TÜRK EKONOMİ BANKASI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	42.959.104,00	İSTANBUL
27	ÜNİLEVER SAN. VE TİC. TÜRK A.Ş.	GIDA TOPTAN SATIŞI	42.856.904,00	İSTANBUL
28	TÜRK TRAKTÖR AŞ	TRAKTÖR İMALATI	42.730.576,52	ANKARA
29	THE SHELL COMPANY OF TURKEY LTD. TÜRK. ŞB.	PETROL ÜRÜNLERİ PERK.	41.559.131,00	İSTANBUL
30	SELÇUK ECZA DEPOSU TİC.VE SAN.AŞ.	ECZA DEPOSU	36.604.350,00	İSTANBUL
31	HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	GAZETE YAYINCILIĞI	33.462.059,00	İSTANBUL
32	TRAKYA CAM SAN A.Ş.	CAM VE CAM MAM.SNY.	33.173.261,00	İSTANBUL
33	AKDENİZ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş. ANTALYA MÜESSESESİ	ELEKTRİK ÜRETİMİ	32.140.810,34	ANTALYA
34	TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.	BANKACILIK	30.974.006,00	İSTANBUL
35	AKÇANSA ÇİMENTO SAN. VE TİC. AŞ.	ÇİMENTO İMALİ	30.697.361,00	İSTANBUL
36	ULUDAĞ ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.	ELEKTRİK ÜRETİMİ DAĞ.	30.340.197,54	BURSA
37	ASLSAN ELEKTRONİK SAN. TİC. VE A.Ş	ELEKTRONİK PARÇA İML.	28.516.099,67	ANKARA
38	TOTAL OIL TÜRKİYE A.Ş.	PETROL ÜRÜNLERİ	28.459.410,00	İSTANBUL
39	BSH PROFİLO ELEKTRİKLİ GEREÇLER SAN.AŞ.	ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ	28.118.659,94	İSTANBUL
40	ADANA ÇİMENTO SAN. İM. FAB.	ÇİMENTO İMALATI	28.021.925,38	ADANA
41	YENİKÖY ELEKTRİK ÜRETİM VE TİCARET A.Ş.	ELEKTİRİK ÜRE. VE DAĞ.	26.088.264,16	MUĞLA
42	TÜRKİYE ELEK.TİC.VE TAAH. A.Ş	ELEKTRİK TESİSATI	25.129.415,69	ANKARA

43	HEDEF ECZA DEPOSU TİC. AŞ.	ECZA DEPOSU	24.777.244,00	İSTANBUL
44	ŞEKERBANK TİC.A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜK	BANKACILIK	24.030.364,00	İSTANBUL
45	PHILIP MORRIS SA - PHILIP MORRISABANCI PAZ. AŞ.	TÜTÜN ÜRÜNLERİ SATIŞI	23.492.887,00	İSTANBUL
46	AYGAZ AŞ.	LPG DEPOLAMA DAĞITIM	22.863.721,00	İSTANBUL
47	(*)	(*)	22.238.363,00	İSTANBUL
48	MEY İÇKİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	İTHALAT - İHRACAT	21.859.592,00	İSTANBUL
49	N.V.TURKSE PERENCO ANKARA ŞUBESİ	HAMPETROL DĞALGAZ	20.620.969,02	ANKARA
50	MERCEDES - BENZ TÜRK AŞ.	MOTORLU KARA TAŞITLARI	20.584.237,00	İSTANBUL
	Diğer Elli		786.740.105,34	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

ÖZGEÇMİŞ**Kişisel Bilgiler:**

Adıve Soyadı: Rabia Çoban

Doğum Yeri: Tefenni-Burdur

Doğum Yılı: 03.12.1981

Medeni Hali: Bekar

Eğitim Durumu:

Lise: 1992- 1999 İzmir Anadolu İmam Hatip Lisesi

Lisans: 1999-2004 Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi: İngilizce Orta Seviye

İş Deneyimi:

2005-2007 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajı

2007-2008 Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Gölhisar M.Y.O halen devam
etmektedir.

Diğer: 2008 yılı itibari ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak Burdur da faaliyet
göstermekteyim.