**TÜRK VERGİ SİSTEMİ**

**ÜNİTE 5 – KURUMLAR VERGİSİ**

**TEORİ VE KURUMLAR VERGİSİNDE TAM-DAR MÜKELLEFİYET AYIRIMI**

**Kurumlar Vergisinin Varlık Nedeni**

Ülkemizde kurumların ayrı bir kanunla vergilendirilmesi, 1949 yılında, Alman Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan yararlanılarak hazırlanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlamıştır. 5422 sayılı Kanun 55 yılı aşkın bir süre uygulanmasının ardından, 21.6.2006 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni Kanun hükümleri 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

Kurumları vergi mükellefi kılan nedenler arasında;

* Gerçek kişiler dışında ayrı bir hukuki kişiliğe sahip olmaları,
* Gerçek kişiler gibi kamu hizmetlerinden yararlanmaları ve
* Ödeme güçlerinin varlığı sayılmaktadır.

**Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellef Ayırımı**

Kurumlar vergisinde de gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar olmak üzere iki çeşit mükellefiyet vardır.

**Tam Mükellef Kurumlar**: Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar, tam mükellef olarak kabul edilmişlerdir.

**Kanuni merkez**, vergiye tabi kurumların ana tüzüğü veya sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir.

**İş merkezi** ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği yerdir (KVK m. 3).

İş merkezi uygulaması ile kanuni merkezi Yurtdışında olsa bile kanuni merkezin vergi yükünün düşük olduğu bir diğer ülkede gösterilerek Türkiye’deki vergi yükünün azaltılması önlenmek istenmektedir.

**Dar mükellefler** ise kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlardır.

Sermayesi yabancılara ait olmasına rağmen, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de olan bir kurum yukarıda söylediğimiz gibi tam mükellefiyet hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır.

Sermayesi Türklere ait, ancak kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan bir kurum Türkiye’deki faaliyetleri için dar mükellef olarak vergiye tabi olabilecektir.

Tam mükellef kurumlar, gerek Türkiye’de gerek yurt dış elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmelerine rağmen, dar mükellefler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergi öderler.

**KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ**

* Sermaye şirketleri,
* Kooperatifler,
* İktisadi kamu kuruluşları,
* Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
* İş ve yatırım ortaklıklarıdır.

**Sermaye şirketleri**

Sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, paylı komandit ve limitet şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlardır (KVK 2/1). Paylı komandit şirketlerle ilgili olarak kurumlar vergisi, bu şirketin komanditer ortakları açısından söz konusu olmaktadır. Şirketin komandite ortakları ise, gelir vergisine tabidirler (GVK m. 75; GVK m. 37).

**Holding:** Yatırım anonim şirketi şeklinde de isimlendirilebilir. Holdinglerin sahip oldukları hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları “iştirak kazançları istisnası” adı altında vergi dışında tutulmuştur.

**Yatırım ortaklıkları:** Sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır.

**Yatırım fonu**: SPK hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlığına denir.

**Kooperatifler**

**Kooperatif:** Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.

Kural olarak kurumlar vergisine tabi olan kooperatifler ana sözleşmelerinde;

* Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
* Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
* Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
* Yalnızca ortaklarıyla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunması şartı ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

**İktisadi Kamu Kuruluşları**

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşlarıdır.

**İktisadi devlet teşekkülü**; sermayesinin tamamı Devlete ait iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür.

**Kamu iktisadi kuruluşu (KiK);** sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

**Müessese:** Sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğuna denir.

**Bağlı Ortaklık:** Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlere de denilmektedir.

**Dernek ve Vakıflara Ait iktisadi işletmeler**

**Dernek:** Dernekler Kanunu’nda; “Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Dernek ve vakıflar, kural olarak bazı sosyal, kültürel, siyasi, ilmi, sportif amaçlarla kurulmakta olup iktisadi amaç taşımazlar. Sendikaları dernek; cemaatleri ise vakıf hükmündedir.

En az yedi kişinin bir araya gelmesiyle kurulan ve bir şahıs topluluğu olan dernekler, tüzel kişiliğe sahip olup Dernekler Kanunu’na tabidirler. Uygulamada, siyasi amaçlı dernekler ‘parti’, sportif amaçlı dernekler ‘spor kulübü’, mesleki dayanışma amaçlı dernekler ise ‘sendika’ şeklinde isimlendirilmektedir.

**Vakıflar** ise bazı malların (taşınır, taşınmaz mal veya paranın) belli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsis edildiği tüzel kişiliklerdir. Bir mal topluluğu olan vakıfların “idare uzvu”nun bulunması mecburiyeti vardır. İdare uzvu, vakıf senedinde belirtilir.

Ticari işletmesi bulunmayan vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamış. Kurumlar vergisi mükellefiyeti, dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için; ticari, sınai ve zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin, dernek statüsünde olan Kızılay kurumlar vergisi mükellefi değildir; ama Kızılay’a bağlı Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesi’nin gelirleri kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Bu şekilde, dernek veya vakıflar tarafından işletilen lokanta veya düzenlenen dil kurslarından elde edilen gelirler de vergiye tabidir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, sermaye şirketi (örneğin anonim şirket) veya kooperatif şeklinde kurulmaları durumunda, bu hukuki statülerinden dolayı dernek veya vakıf yerine, bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadırlar.

**İş Ortaklıkları (Joint Venture)**

**İş ortaklıkları**; kurumların, kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. İş ortaklığından söz edebilmek için ortaklardan birinin mutlaka kurum olması gerekir.

İş ortaklıkları, birden fazla takvim yılına yayılan; inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler gibi işlere uygun bir şirketleşme türüdür. İş ortaklığına örnek olarak, (A) Anonim şirketi ile (B) Limitet şirketinin, bir baraj veya bina yapımı işini gerçekleştirmek amacıyla kurdukları ortaklığı verebiliriz.

İş ortaklıklarının hukuki varlığı yapılacak işin tamamlanmasıyla sona ermektedir. 4369 sayılı Kanun’la getirilen düzenleme ile iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olması ihtiyari hale getirilmiştir. Talep edilmemesi durumunda ise ilişki “adi ortaklık” ilişkisi olarak değerlendirilecek, ortaklar geliri paylaşıp, ayrı ayrı kurumlar vergisi ve (eğer ortaklardan biri gelir vergisi mükellefi ise) gelir vergisi ödeyeceklerdir.

İşin müştereken yapılması taahhüt edilmemişse ve ortakların sorumlulukları sınırlandırılmışsa iş ortaklığı değil konsorsiyum söz konusu olur.

**VERGİDEN MUAF TUTULAN KURUMLAR**

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar amaçlarına göre sınıflandırılarak özet halinde açıklanmaktadır:

* Eğitim, kültür amaçlı faaliyet gösteren kamu kuruluşları: okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, tiyatrolar, öğrenci yurtları, sosyal sigorta kurumları, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, üniversiteler (vakıf üniversiteleri de).
* Sağlık, sosyal güvenlik ve spor amaçlı kamu kuruluşları: hastane, klinik, çocuk bakımevleri, sanatoryum..., tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.
* Teşvik amaçlı: münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan kurumlar, kooperatifler.
* Yerel idarelere yönelik: belediyeler ve köyler ile bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı işletmeleri; belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri, mezbahalar.
* Diğer: Toplu Konut idaresi Başkanlığı (TOKİ), askerî fabrika ve atölyeler.

**KURUMLAR VERGİSİNDE MATRAH TESPİTİ, GİDERLERİN, ZARARLARIN DÜŞÜLMESİ**

Kurum kazancı, esas olarak faaliyet gelirlerinden (ticari kazançtan) oluşmaktadır. Ancak, bu gelire ilave olarak kurum kazançları arasında, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gibi faaliyet dışı gelirler de bulunabilmektedir.

Kurumların vergi matrahının tespitinde, aşağıdaki sıraya göre işlem yapılmaktadır:

1. Öncelikle kurumun ticari bilançosu üzerinden, öz sermaye karşılaştırması yoluyla o yılın kârı bulunmaktadır (vergi öncesi ticari kâr).
2. Ticari kârın bulunmasında indirim konusu yapılan giderler, vergi yasalarının kısıtlayıcı hükümlerine göre gider olarak kabul edilmiyorsa, bunların “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak ticari kâra ilave edilmesi gereklidir.
3. Ticari kârın hesabında, vergi kanunlarının izin verdiği bazı giderler dikkate alınmamış olabilir. Bu tip giderler varsa, bunların “diğer indirimler” adı altında ticari kârdan düşülmesi gereklidir.
4. Yukarıdaki 3 işlemden sonra ulaşılan kâr rakamının içinde, kurumun başka bir kuruma iştirak etmesinden sağladığı ve iştirak kazancı varsa, bu miktarın da düşülmesi gerekir. Zira bu kazançlar, iştirak kazançları istisnası adı altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
5. Yukarıdaki 4 işlemden sonra kalan kurum kazancından, geçmiş yıl zararları bulunan kurumlar, bu zararlarını da düşebileceklerdir. İndirilmesine izin verilen zararlar, beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla geçmiş yılların mali bilançolarında görünen zararlardır.
6. Bu aşamada ise bazı istisna ve indirimlerin, bulunan rakamdan düşülmesine sıra gelecektir.

**Safi kurum kazancı = Ticari bilanço kârı + kanunen kabul edilmeyen giderler (istisna, indirim + zararlar).**

**KAZANÇ TESPİTİNDE KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER**

Kanun, kurum kazancının tespitinde bazı indirimlerin yapılamayacağını hükme bağlamıştır.

* Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı,
* Örtülü sermaye,
* Diğer indirimler olmak üzere üç grupta inceleyebiliriz.

**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Transfer fiyatlandırması ulusal veya uluslararası boyutta olabilir. Her iki durumda da vergi idaresi açısından vergi kaybı anlamına gelir.

Uluslararası transfer fiyatlandırması bir devlete ait vergi gelirinin bir başka devlete aktarılması anlamına gelir. Bu durumlarda, kurumun ortaklarına veya ilişkinin bulunduğu gerçek veya tüzel kişilere, karşılıksız olarak veya emsalin üzerinde menfaat sağlaması söz konusudur.

Örneğin;

* Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bir bedel üzerinden mal veya hizmet alımında veya satımında bulunmaktadır. Örneğin; kurum, o günün piyasa şartlarında 100 liraya yapılan bir hizmeti, 50 liraya yaptığını iddia etmektedir (gelir düşük gösterilmektedir).
* Emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama: Örneğin; kurum, bir ortağının yakınından kiraladığı iş yerine aylık 100 lira ödediğini iddia etmektedir; ancak yapılan incelemede bu iş yerinin gerçek kira değerinin 50 lira olduğu tespit edilmiştir (masraflar yüksek gösterilmektedir).
* Emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alma veya verme: Örneğin; kurum, bir ortağından aldığı krediye %50 faiz ödediğini iddia etmektedir; oysa yapılan araştırmada o tarihte geçerli piyasa faiz oranının %25 olduğu tespit edilmiştir (masrafları yüksek göstermektedir)
* Kurum, kendi içinde yönetim kurulu başkanı veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru olarak çalışan ortaklarına veya onların yakınlarına, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret gibi ödemelerde bulunmaktadır.
* Bu hallerin tamamında sözü edilen kazançlar tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış kabul edilecek ve vergi matrahına ilave edilecektir. Vergi idaresi yapacağı denetimler sonucunda bu durumları tespit ettiği zaman, kayba uğradığı vergiye ilave olarak vergi cezası ve faizleri de ilgili kişilerden talep edecektir.

**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 üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır”.

Örtülü sermaye, kurumun yakın ilişki içinde bulunduğu kişi veya kuruluşlardan ödünç alması ve karşılığında faiz ödemesi durumunda ortaya çıkabilmektedir. Kanun, alınan ödüncün kurumun öz sermayesinin üç katını aşması durumunda aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul etmekte ve ödendiği iddia edilen faizlerin masraf olarak düşülmesine izin vermemektedir. Böyle bir durumda, parayı verenin gerçekte borç verme değil, şirkete ortak olma (sermaye koyma) amacını taşıdığı varsayılmaktadır. O zaman bu kişiye faiz değil, kâr payı ödenmelidir.

**Diğer Kabul Edilmeyen indirimler**

Diğer kabul edilmeyen indirimler aşağıda sayılmaktadır (KVK m. 11):

* Öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizler,
* Hangi isimde olursa olsun, ayrılan yedek akçeler,
* Her türlü para cezaları, vergi cezaları ve gecikme faizleri ve zamları,
* Menkul kıymetlerin, itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
* Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarından; uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
* Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.

**SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER**

**Giderlerin Düşülmesi**

Kurumlar, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar, gelir vergisi mükelleflerine tanınan indirimlere ilave olarak, aşağıdaki giderleri kazançlarından düşebilirler.

* Hisse senetleri ve tahvil ihraç giderleri,
* İlk kuruluş ve örgütlenme giderleri,
* Genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri,
* Sigorta şirketleri için geçerli olan ve ayrıntıları KVK 14. Maddenin 4. Bendinde açıklanan teknik ihtiyatlar,
* Paylı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesi,

**Diğer indirimlerin Düşülmesi**

Kanun, aşağıdaki indirimlerin yapılmasına imkân tanınmıştır:

* Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik, araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100’ü (yani tamamı) tutarında AR-GE indirimi. Bu konuda yararlanılacak harcamaların kapsamını ve belirlemek üzere Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.
* Gelir vergisi mükelleflerine de tanınan ve ilgili Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50’si,
* Bazı kamu kurumlarına, vakıf ve derneklere ve üniversitelere makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar: İndirilebilecek tutar, kural olarak o yıla ait beyan edilecek gelirin %5’ini geçememekte; ancak eğitim, sağlık, öğrenci yurdu gibi tesisler için ve kültür, sanat faaliyetlerinin desteklenmesi için yapılan bağışlarda olduğu gibi, bazı durumlarda yapılan bağışın tamamı gider yazılabilmektedir.

**Zararların Düşülmesi**

5 yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar (devir alınan kurumların zararları dâhil) indirim konusu yapılmaktadır.

**İSTİSNALARIN DİKKATE ALINMASI**

İstisnalar, amaçlarına göre sınıflandırılarak aşağıda özetlenmektedir.

**Çifte Vergilendirmeyi Önleme Amaçlı istisnalar**

* Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç)
* Yurt dışından elde edilen iştirak kazançlarının Türkiye’ye getirilmesi durumunda da istisna imkânı bulunmaktadır. Kanuna göre; kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limitet şirketin sermayesine, en az bir yıl süreyle %10 veya daha fazla oranda iştirak eden kurumların, en az %15 oranında kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması kaydıyla Türkiye’ye transfer ettikleri iştirak kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

**Ülkeye Döviz Girişini Teşvik Amaçlı istisnalar**

* Kurumların yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri, Türkiye’ye transfer edilen ve yurt dışında en az %15 gelir ve kurumlar vergisine maruz kalmış kazançları,
* Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’ye getirilen gelirler istisnası.

KVK’nin “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” başlıklı 7. Maddesi ile vergi yükünün olmadığı veya düşük olduğu vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde şirket kurarak; faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti gibi kazançları burada toplayan ve Türkiye’deki vergiden kaçan işletmelerin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

**Sermaye Piyasasını Teşvik Amacı Taşıyan istisna**

* Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları.

**Eğitimi Teşvik Amacı Taşıyan istisna**

* Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar. Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlayacaktır.

**Diğer istisnalar**

* Üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlarla ilgili istisnalar. Risturnlarla, kooperatifin dönem sonlarında ortaklarına alışveriş miktarına göre iade ettiği paralar kastedilmektedir. Bu geri ödemeler vergiden istisna edilmiştir (KVK m. 5/1, i),
* Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin, itibari değerini aşan kısmı (emisyon primi) (KVK m. 5/1, ç),

Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançların dağıtılması durumunda stopaj yapılabilmektedir. Kazancın, dağıtılmayarak sermayeye eklenmesi durumunda ise, stopaj söz konusu olmamaktadır. Kazancın sermayeye eklenmesi durumunda, ortaklar açısından “bedelsiz hisse senedi” elde edilmesi söz konusu olmaktadır. Ortaklara verilen bedelsiz hisse senetleri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmemektedir.

**Risturn**: Kâr amacı gütmeyen kooperatiflerde kâr dağıtımı söz konusu olmaz. Ancak gelir gider farkı ortaklara iade edilebilir. Bu iade edilen paralar risturn adını almaktadır.

**Emisyon primi**: Anonim şirketler çıkarttıkları hisse senetlerini nominal (yazılı) değerlerinin üstünde bir bedelle satabilirler. Bu durumda, hisse senetlerinin nominal değeri ile ihraç değeri arasındaki olumlu fark emisyon primini oluşturur.

**Bedelsiz hisse senedi**: İç kaynaklardan sermayeye ilave edilen değerler karşılığında ortaklara, anonim şirketlerde “bedelsiz hisse senedi”, limitet şirketlerde “bedelsiz ortaklık payı” verilir.

**KURUM KAZANÇLARININ BEYANI, VERGİNİN ORANI, ÖDENMESİ**

**Kurumun Tüm Kazançları Beyana Tabidir**

Kurum kazançları, (daha önce de ifade edildiği gibi) faaliyet gelirlerinden veya faaliyet dışı gelirlerden oluşabilir.

**Beyannamenin Verileceği Yer ve Zamanı**

Beyannamenin verilme yeri, mükellefin bağlı olduğu, yani kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir.

Yıllık beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. Günü akşamına kadar verilir. Hesap dönemi, normal olarak takvim yılıdır. Yani kurumlar vergisi beyannamesinin verilme ayı Nisan ayıdır.

**Kurumlar Vergisinin Oranı ve Geçici Verginin Mahsubu**

Kurumlar vergisinin oranı %20 olarak belirlenmiştir (KVK m. 32/1). Bu oranlar, yukarıda açıkladığımız indirim ve istisnalardan arta kalan kazanç üzerine uygulanmaktadır. Hesaplanan kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği Nisan ayının sonuna kadar ödenir. Kurumlar vergisinin ödenmesinde, gelir vergisinde de yer alan iki ortak düzenleme bulunmaktadır:

* Kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi öderler. Geçici vergi oranı aynen kurumlar vergisi oranı gibi %20 olarak belirlenmiştir.
* Son olarak, yurt içinde farklı kurum kazançları üzerinden yapılan stopajlar ve yurt dışında ödenen vergiler de, belli şartlarda Türkiye’de ödenecek vergiden düşülebilmektedir.

**Dağıtılan Kâr Payları Üzerinden Gelir Vergisi Stopajı Yapılması**

Kurum kârının ortaklara dağıtılması durumunda stopaj yapılmaktadır. Kârın dağıtılmayıp, sermayeye eklenmesi hali ise stopaj dışında tutulmuştur.

Kurumların yapacakları gelir vergisi stopajının matrahı; kısaca kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisinin düşülmesinden sonra kalan ve dağıtılan kâr payları şeklinde ifade edilebilir. Stopajın oranı ise yüzde 15’dir.

Yapılan vergi tevkifatı kurum tarafından, bağlı bulunulan vergi dairesine muhtasar beyanname ile Mayıs ayının 23. Günü akşamına kadar bildirilecektir.

**KURUMLARIN; TASFİYESİ VE YENİDEN YAPILANMALARI DURUMUNDA VERGİLENDİRME**

**Kurumların Tasfiyesi**

Tasfiye, kurumların tüzel kişiliklerinin sona ermesi olayıdır. Tasfiye süresi içinde; kurumun mevcutları paraya çevrilir, alacakları toplanır, borçları ödenir. Borçların ödenmesinden sonra para veya mal kalırsa bunlar da ortaklara dağıtılır.

Kurum tasfiye haline girmişse, vergilendirme dönemi olarak “tasfiye dönemi” esas alınır. Tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten itibaren başlar. Bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan süre, birinci tasfiye dönemi olarak kabul edilir. Ondan sonra gelen her takvim yılı ise, bir tasfiye dönemi sayılır.

Vergilendirme için, tasfiye memurları tarafından her tasfiye dönemi sonunda “tasfiye beyannamesi” verilir. Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı, tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farkı ifade eder. Tasfiye işlemlerinin tamamlanmasından sonra ise 30 gün içinde nihai tasfiye beyannamesi verilir ve kesin vergi borcu bulunur. Bu miktardan daha önce ödenen vergiler düşülür, arkasından da ya ilave vergi ödenir ya da fazla vergi ödenmişse iade alınır.

**Kurumların Birleşmesi ve Devri**

Birleşmede birden fazla kurum bir tek tüzel kişilik altında toplanmaktadır. Bu iki şekilde olabilir. Örneğin, ya A şirketi tüzel kişiliğini sona erdirip bir başka şirket olan B şirketine katılır ya da hem A hem B şirketi tüzel kişiliklerini sona erdirirler ve yeni bir şirket olan C şirketini kurarlar. Böyle bir durumda, infisah eden kurumlar bakımından tasfiye söz konusu olmaktadır. Burada tasfiyeden farklı olan tek şey vergi matrahının, tasfiye kârı yerine birleşme kârından oluşmasıdır. Kanun, şirketleşmeleri teşvik etmek amacıyla devir müessesesini kabul etmiştir.

Buna göre, aşağıdaki şartların varlığı halinde vuku bulan birleşmeler devir olarak kabul edilmekte ve sırf birleşmeden doğan kârlar hesaplanıp vergilendirilmemektedir:

* Birleşilen kurumla infisah eden kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması yani her iki kurumun da tam mükellef olması,
* İnfisah eden kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini, birleşilen kurumun kül halinde devralması yani alacaklarını olduğu kadar borçlarını da üstlenmesi gereklidir.

**Kurumlarda Bölünme ve Hisse Değişimi**

Devir işleminde olduğu gibi, şirketlerin bölünmesi ve hisse değişimi işlemleri de vergisiz yapılmaktadır.

**DAR MÜKELLEFLERE ÖZGÜ DÜZENLEMELER**

**Gelir Unsurları**

Dar mükellefiyet kapsamına giren kazanç ve iratlar aşağıdakiler olabilir:

* Dar mükellef kurum, Türkiye’de açacağı bir iş yeri veya görevlendireceği bir daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde edebilir.
* Dar mükellef kurumun Türkiye’de bulunan zirai işletmesinden elde edilen zirai kazançlar,
* Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
* Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
* Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
* Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlardır.

**Safi Kurum Kazancının Tespiti**

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri yoksa kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunmaktadır.

Dar mükellef kurum, yukarıda sayılan gelirlerden birini veya birkaçını elde edebilir. Dar mükellef kurumun, iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla; ticari kazanç, zirai kazanç veya bunlarla birlikte diğer gelirleri elde etmesi durumunda kazanç tespiti tam mükelleflerde olduğu gibi ticari kazançla ilgili kurallar dikkate alınarak yapılacaktır.

Elde edilen kazancın ticari ve zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret olması durumunda ise; artık ticari kazanç söz konusu olmayacak, gelir tespiti bu kazanç ve iratlarla ilgili GVK’nin öngördüğü düzenlemelere göre ayrı ayrı yapılacaktır.

Kazanç tespitinde, tam mükelleflerle ilgili indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemeler, dar mükellef kurumlara da uygulanmaktadır. Buna karşılık, aşağıdaki giderler dar mükelleflerin matrah tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır:

* Ana merkezin dar mükellef kurum adına yaptığı iddia edilen alım satımlar için ana merkeze ödenen faizler, komisyonlar ve benzerleri,
* Ana merkezin genel yönetim giderlerine veya zararlarına iştirak etmek için ayrılan paralar.

Sadece dar mükelleflerin yararlanabileceği bir istisna kanunda düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran dar mükellefiyete tabi kurumların, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları, Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (**İhracat istisnası**). Tam mükellefler karşısında önemli bir vergi avantajı sağlayan bu istisnanın amacı, ihracatın teşvik edilmesidir.

**Beyannameler**

Dar mükellef kurumların gelirleri için; yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç tip beyanname verilmesi söz konusu olabilir.

**1. Yıllık Beyanname**

Türkiye’de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar, vergilerini yıllık beyanname vererek öderler.

**2. Özel Beyanname**

Özel beyanname, dar mükellef yabancı kurumların vergiye tabi kazancının, GVK 80. Maddede yazılı; hisse senedi satışı, gayrimenkul satışı gibi diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira... Benzeri gayri maddi hakların satışı karşılığında alınan bedeller hariç) oluşması durumunda verdikleri beyannamedir.

Özel beyanname, kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde, yabancı kurum veya Türkiye’de onun adına hareket eden kimse tarafından vergi dairesine verilmek zorundadır. Verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden verginin tamamı aynı süre içinde ödenecektir.

**3. Muhtasar Beyanname**

Dar mükellef kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları kurumlar vergisi tevkifatına tabidir. Kaynakta vergileme, dar mükellef kurumlar açısından yoğun bir uygulama alanı bulmaktadır.

Kazanç ve iratları dar mükellef kuruma ödeyen kurum veya kişiler söz konusu tevkifatı yaparak, takip eden ayın 23. günü akşamına kadar verecekleri muhtasar beyanname ile bildirecekler ve vergiyi de aynı ayın 26. günü mesai saati bitimine kadar ödeyeceklerdir.

### Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi kurumlar vergisinin varlık nedenlerinden biri değildir?
	1. Kurumların kamu hizmetlerinden yararlanması
	2. Kurumların ayrı tüzel kişiliklerinin olması
	3. Kurumların ödeme gücü
	4. **Şirketleşmenin caydırılması**
	5. Kurumların gelir elde etmesi
2. Aşağıdakilerden hangisi kurumlar vergisinde dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilir?
	1. İş merkezi yurt dışında olan kurum
	2. Kanuni merkezi yurt dışında olan kurum
	3. Kanuni merkezi Türkiye’de olan kurum
	4. İş merkezi Türkiye’de olan kurum
	5. **İş merkezi ve kanuni merkezi yurt dışında olan kurum**
3. Aşağıdakilerden hangisi kurumlar vergisi mükellefi

değildir?

* 1. Kooperatifler
	2. **Banka şubesi**
	3. İktisadi kamu müesseseleri
	4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
	5. İsteğe bağlı olarak iş ortaklıkları
1. Aşağıdakilerden hangisi kurumlar vergisinden muaf

değildir?

* 1. Milli piyango idaresi
	2. **Turizm işletmesi**
	3. Askerî fabrika
	4. Kızılay
	5. Vakıf üniversitesi
1. Aşağıdakilerden hangisi Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan bir istisnadır?
	1. **İştirak kazançları istisnası**
	2. Telif kazançları istisnası
	3. Müteferrik istisnalar
	4. Konut kirası istisnası
	5. Değer artış kazançları istisnası
2. 2011 yılında dönem başı öz sermayesi t100.000, dönem sonu öz sermayesi t200.000 olan X AŞ’den yıl içinde t8.000 tutarında para çekilmiş buna karşılık t16.000 tutarında para eklenmiş. Bu durumda şirketin 2011 yılı kurumlar vergisi matrahı kaç lira olur?

a. t72.000 b. t82.000 c**. t92.000** d. t100.000 e. t108.000

1. Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre aşağıdakilerden hangisi kurum kazançlarının tespitinde indirilebilecek giderlerden bir tanesi değildir?
	1. Kuruluş giderleri
	2. Genel kurul toplantı giderleri
	3. Bağışlar
	4. **Yedek akçeler**
	5. Hisse senetleri ve tahvillerin ihraç giderleri
2. Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme ayı aşağıdakilerden hangisidir?
	1. Ocak ayı
	2. Şubat ayı
	3. Mart ayı
	4. **Nisan ayı**
	5. Mayıs ayı
3. Kurumlar vergisinde geçici vergi kaçar aylık dönemler itibariyle ödenir?
	1. Altışar aylık
	2. Beşer aylık
	3. Dörder aylık
	4. **Üçer aylık**
	5. İkişer aylık
4. Aşağıdaki mükelleflerden hangisi ihracat istisnası avantajından yararlanabilir?
	1. **Dar mükellef gerçek kişi**
	2. Tam mükellef ticari kazanç erbabı
	3. Tam mükellef kurum
	4. Serbest meslek erbabı
	5. Zirai kazanç elde eden çiftçi