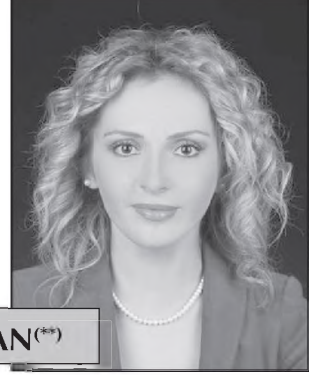




Durmuş CAN(*)

TAM ve DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ



Serpil ÇALIŞKAN(**)

1 - GİRİŞ

Türk vergi sisteminin yapısı tetkik edildiğinde, başta gelir vergisi olmak üzere kazuistik bir yöntemle ihdas edildiğini ileri sürmek yanlış olmayacaktır. Vergilerin kanuniliği ve belirliliği ilkelerinin bir yansıması olarak okunabilecek bu durum kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak vergi tevkifatında da kendini göstermektedir.

Tam mükellef kurumlar tarafından yapılacak vergi kesintisi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 15'inci maddesinde, dar mükellef kurumlar tarafından ise mezkur Kanunun 30'uncu maddesi tahdid olarak sayılmıştır (numerus clausus). Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) geçici 67'nci maddesinde de kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik tevkifata ilişkin bazı hükümler bulunmaktadır.

Bu çalışmada tam ve dar mükellef kurumlar tarafından yapılması icap eden vergi kesintisi KVK'nun 15 ve 30'uncu maddeleri, GVK'nun geçici 67'nci maddesi ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ışığında açıklanmaya çalışılacak, konuya ilişkin ayrıntılı izahatlara yer verilecektir.

2- TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ

Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinde düzenlenmiştir. Öte yandan GVK'nın geçici 67'inci maddesi de tam mükellef kurumlara yapılan menkul sermaye iradı gibi ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasını öngörmektedir. Buna karşılık KVK'nın 15'inci maddesinde vergi tevkifatına tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince ayrıca vergi tevkifatı yapılmayacak, 15'inci madde kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici

(*) (E)Vergi Denetmeni, YMM

(**) SMMM

67'inci maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulması halinde de anılan kazanç ve iratlar 15'inci madde uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

2.1- KVK'nın 15/1 Maddesi Uyarınca Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

KVK'nın 15/1 maddesi gereğince, kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

GVK'nın 94'üncü maddesinde işaret edilen vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar ile yukarıda sayıldığı üzere KVK'nın 15/1 maddesinde sayılanlar arasında paralellik bulunmaktadır. Anılan bu kişi ve kuruluşlar, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere, nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmakla yükümlüdürler. Söz konusu ödemeler çalışmanın alt kısmında işlenecektir.

2.2- Vergi Kesintisi Oranına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki

Bakanlar Kurulu bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.

2.3- KVK'nun 15/1 Maddesi Uyarınca Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar

2.3.1- Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri

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, KVK'nın 15/1 maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Bu kesinti vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek amacı ile yapılmaktadır. Yapılan vergi kesintisi oranı 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işinin, yıllara sirayet edeceği, ihale yapılırken belliyse istihkak bedelleri başlangıçtan itibaren vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Başladığı yılda bitecek işler de ödenen istihkak bedellerinden kesinti yapılmayacaktır. İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle beraber işin devamı sırasında ek sözleşme yapıp işin takip eden yıla sirayet edeceği ortaya çıkarsa ek sözleşme tarihinden itibaren ödenen istihkak bedellerinden kesinti yapılması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte fiilen sonraki yıla sirayet etmesi halinde ise işin başladığı yılı takip eden yılbaşından itibaren ödenen istihkaklar bedellerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

GVK'nın 44'üncü maddesi uyarınca inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Buna göre işin bitim tarihinden sonra ödenen istihkaklardan tevkifat yapılmaz.

2.3.1.1- Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu

Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyum olmak üzere üç tür ortaklık kurabilmektedirler.

Borçlar Kanununun 525 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp ortakların ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. İş ortaklıkları, KVK'da kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4'üncü maddesinde, ortak girişimler; *"İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar"* olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 14'üncü maddesinde ise; *"İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir."* hükmü yer almaktadır.

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da “konsorsiyum” olarak kabul edilecektir. Buna göre, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,
- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı,

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer alması,
- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,
- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması,

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkılı olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkılı olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kur vade farklarının durumu tartışmalıdır. Konuya ilişkin ilk görüş yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle oluşan kur ve vade farklarının bu işlerle ilgili olmaması nedeniyle olduğu dönemin kar ve zararının tespitinde dikkate alınmaları ve beyan edilmeleri gerektiği yönündedir. İkinci görüş ise kur ve vade farklarına yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bir parçası olarak görmekte ve bu nedenle tevkifata tabi tutulmaları gerektiğini ileri sürmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesinin 8.6.1994 tarih ve E:1994/581, K: 1994/3495 sayılı kararında; GVK’nın 42. maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir denildiği, yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde vergi alacağı inşaat işinin bittiği yılda doğacağı, yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olarak döviz cinsinden elde edilen hakedişlerin bankalarda durması sonucu Türk Lirası değer değişikliğinden lehe oluşan kur farklarının inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerektiği, bunun sonucu olarak da hakedişler hangi hesaba kaydedildi ise kur farklarının da o hesaba ilişkilendirilmesi, başka bir anlatımla inşaat işinin sonunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hakedişlerle birlikte göz önünde tutulmasının kabulü gerektiği belirtilmiştir. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı’nın 21.2.1997 tarih ve GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı özelgesinde kur farklarından gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.

Bizimde kanaatimize göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili ortaya çıkan kur ve vade farkları, doğrudan bu işlerle ilgili olmaları, başkaca bir ticari organizasyon gerektirmemeleri hasebiyle tevkifata tabi tutulmalı ve bunlardan oluşan gelirler ve giderler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilmelidir.

GVK’nın 44/2 maddesi uyarınca işin bitim tarihinden sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır. Bu itibarla işin bitim tarihinden sonra ortaya çıkacak kur veya vade farkları nedeni ile tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

2.3.2- Taşınmazların Kiralanması Karşılığ Yapılan Kira Ödemelerinde Tevkifat**2.3.2.1- Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri**

KVK'nın 15/1-b maddesi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması yönündedir. Yapılacak kesinti oranı 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 olarak belirlenmiştir. Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Kooperatiflere ait taşınmazların kira bedelleri ile ilgili kesintinin GVK'nın 94'üncü maddesinden KVK'nın 15'inci maddesine alınması, taşınmaz kiralaması ile kooperatiflerin vergi muafiyetini kaybettiği; mükellefiyete girme durumunun doğduğu kabulünden kaynaklanmaktadır. Vergi kesintisi kooperatifin türüne, mükellef veya muaf olup olmamasına bakılmaksızın yapılacaktır. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması, muafiyeti kaldırmakla beraber, beyan esasında vergilemeye yol açmamakta, tevkifat suretiyle alınan vergi ile yetinilmektedir. Zira KVK'nın 14/5 maddesinde kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

2.3.2.2- Dernek ve Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş olup bu uygulama devam etmektedir. Bu kesintinin mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması söz konusudur¹.

2.3.2.3- Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığ Yapılan Kira Ödemeleri

KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.3.2.4- Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve Köylere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

¹ AKYOL, M. Emin, "Tam Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi", Yaklaşım Dergisi, Eylül 2007, Sayı: 177, www.yaklasim.com.tr, e.t.: 23.01.2012

2.3.3- Her Nevi Tahvil Ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz); KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin yürürlükte olduğu süre boyunca, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.3.3.1- Döviz Cinsinden Yahut Dövize, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Kesintisi

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kuruındaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Vergi kesintisi sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibarıyla ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarının vergi kesintisine tabi olacağı, ayrıca kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin dövize, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve anapara olarak ödenen tutar ile menkul kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satımına konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi kesintisine tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden % 0 oranında tevkifat yapılmaktadır.

2.3.3.2- Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması

Söz konusu gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde KVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonolarının, faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (eurobondlardan elde edilenler hariç) GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca %10 tevkifata tabidir.

2.3.4- Mevduat Faizleri

KVK'nın 15/1-ç maddesi uyarınca, mevduat faizlerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, mevduat faizlerinden, GVK'nın geçici 67/4 maddesi kapsamında %15 vergi kesintisi yapıldığından KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır. Türk Lirası ve döviz cinsinden mevduat faizleri (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç) GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca %15 oranında tevkifata tabidir.

2.3.5- Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

KVK'nın 15/1-d maddesi uyarınca, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç) üzerinden, GVK'nın geçici 67/4 maddesi kapsamında %15 vergi kesintisi yapıldığından KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

2.3.6- Kar ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kar Payları

Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç) üzerinden, GVK'nın geçici 67/4 maddesi kapsamında %15 vergi kesintisi yapıldığından KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

2.3.7- Repo Gelirleri

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Repo ve ters repo işlemleri ile menkul kıymetlerin iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç) GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca %15 oranında tevkifata tabidir.

2.3.8- Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kar Paylarında Vergi Kesintisi

KVK'nın 15/2 maddesi uyarınca, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) kar payları kurumlar vergisi tevkifatına tabidir. Bakanlar Kurulunun 12.01.2009 tarih 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı Kararları ile yukarıda açıklanan kar paylarındaki stopaj oranı %15 olarak belirlenmiştir. GVK'nın 75'inci maddesinin 2'inci fıkrasının 1 numaralı bendinde, her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotège dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil); 2 numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz) 3 numaralı bendinde ise, kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları düzenlenmiştir.

2.3.9- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlarından Vergi Kesintisi

Yatırım fonu, yatırımcıların birikimlerinin sermaye piyasası araçlarında değerlendirilmek üzere bir havuz içerisinde toplanması ve profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesi esasına dayalı kolektif bir yatırım aracıdır. Portföyünün en az % 25'i devamlı olarak hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarına A tipi yatırım fonları, bunların dışındakilere ise B tipi yatırım fonları denir.

Yatırım ortaklıkları, sermaye piyasası araçları ile ulusal ve uluslar arası borsalarda veya borsa dışı organize piyasalarda işlem gören, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek üzere, anonim ortaklık şeklinde ve kayıtlı sermaye esasına göre kurulan sermaye piyasası kurumlarıdır. Yatırım ortaklıklarının temel fonksiyonu, küçük tasarruf sahiplerinin birikimlerini bir havuzda toplayarak, değişik menkul kıymetlerden oluşacak bir portföye yatırmak ve bu yolla elde ettikleri kazancı, kar payı olarak,

ortaklarına paylarına oranında dağıtmaktır. Yatırım ortaklıklarının diğer ortaklıklardan farkı, faaliyet alanlarının sadece sermaye piyasası araçları ile altın ve diğer kıymetli madenlerden oluşan bir portföyün işletilmesi şeklinde sınırlandırılmış bulunmasıdır².

KVK'nın 15/3 maddesine göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, mezkur Kanunun 5/1-d maddesinde belirtilen, Türkiye de kurulu; menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisine tabidir. Öte yandan, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

2.3.9.1- Menkul Kıymetler Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulacaktır. Bu kazançlar üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca ayrıca bir tevkifat yapılmayacaktır.

Bu kapsamda, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları hariç) ve ortaklıklarının 31.12.2005 tarihi itibarıyla portföylerinde bulunan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetleri, 2005 yılında işlem gördüğü son günde oluşan ağırlıklı ortalama fiyat veya alış bedelinden yüksek olmasıyla değerlendirilecektir. Bu değer izleyen dönemlerde söz konusu senetlerin alış bedeli olarak kabul edilecektir.

Bu fon ve ortaklıklar 31.12.2005 tarihinde mevcut olan portföylerini, bu tarihten sonra alıp satacakları menkul kıymetlerden ayrı olarak izleyeceklerdir. 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri ile bu tarihten önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılması veya elde tutulması sürecinde doğan ve kurumlar vergisinden istisna olan portföy kazançlarının bu kısmı için; bu kısım portföyün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşması halinde öteden beri devam ettiği üzere GVK'nın 94'üncü maddesine göre % 0 (sıfır), aksi durumda ise % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Bu fon ve ortaklıklar tarafından, 01.01.2006 tarihinden itibaren alınacak hisse senetleri portföyün bu kısmına dahil edilemeyeceği gibi bu tarihten sonra yapılacak hisse senetleri satışları da öncelikle portföyün 31.12.2005 tarihindeki mevcut kısmından yapılmış kabul edilecektir. Ancak, 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilmiş tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılması veya elde tutulmasından elde edilen kazançlar, bu senetler tamamen itfa edilinceye kadar portföyün bu kısmında izlenecektir.

² SPK Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-4, "Yatırım Ortaklıkları", Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, Mart 2007, s.4

Söz konusu fon ve ortaklıkların, 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç / iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması veya elde tutulması sonucu elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna olan portföy kazançları üzerinden geçici 67'nci madde kapsamında % 15 oranında tevkifat yapılacağı tabidir.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıklarının Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin (13) numaralı fıkrasında tanımlanan menkul kıymetlerin alım-satımı ve elde tutulması nedeniyle elde ettikleri kazançlar üzerinden aynı maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Portföy kazançları üzerinden yapılan tevkifat tutarından, bu kurumların menkul kıymetlerin alım-satımı ve elde tutulması nedeniyle elde ettikleri gelirler üzerinden tevkif suretiyle alınmış vergiler mahsup edilecek, mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde de bu tutar kendilerine red ve iade edilecektir. Bu uygulama, geçici 67'nci maddeye göre yapılacak tevkifatlar için de geçerlidir.

Öte yandan, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkartılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkartılması suretiyle sağlanan gelirler için geçici 67'nci maddeye göre tevkifat yapılmayacaktır.

Bu kez konuya ilişkin 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 2.3 bölümünde konuya ilişkin yapılan açıklamalar aşağıya alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının, geçici 67'nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılmakta idi. Söz konusu tevkifat oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin (c) bendi gereğince yeniden düzenlenmiştir.

Budüzenlemeçerçevesinde; Sermaye Piyasası Kanununagörekurulanmenkul kıymetlyatırımfonları ile menkul kıymetlyatırım ortaklıklarının geçici 67'nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden 01/01/2006 tarihinden 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 23/07/2006 tarihine kadar % 15 oranında, 23/07/2006 tarihinden 01/10/2006 tarihine kadar % 10 oranında, 01/10/2006 tarihinden itibaren ise % 0 oranında tevkifat yapılacaktır. Ancak, portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına "borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları" 5527 sayılı Kanun gereğince 01/10/2006 tarihinden itibaren dahil edileceğinden, söz konusu fonların portföy kazançları üzerinden 01/10/2006 tarihinden itibaren yapılacak % 0 oranındaki tevkifat uygulamasına paralel olarak, bu fon/ortaklıkların geçici 67'nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden de 01/10/2006 tarihinden itibaren % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Emeklilik yatırım fonları geçici 67'nci madde kapsamında vergilendirilmediğinden, gerek fon bünyesinde, gerekse fonun gelirleri üzerinden söz konusu madde kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

2.3.9.2- Portföyü Türkiye'de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. 15. maddenin üçüncü fıkrasında, emeklilik yatırım

fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanun'un 5/1-d maddesinde yazılı kazançlardan dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin 8'inci fıkrası ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan, menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançlarına uygulanacak stopajın oranı, 01.10.2006 tarihinden itibaren % 0 olarak belirlenmiştir.

Altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının, geçici 67'nci maddenin 8'inci bendi kapsamında, menkul kıymet yatırım fon veya ortaklığı olarak değerlendirilip değerlendirilme-yeceği konusunda geçici 67'nci maddenin uygulamasına ilişkin 257 ve 258 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle uygulamada sözü geçen fon ve ortaklıkların portföy işletmeciliği kazançları üzerinden ödenmesi gereken stopajın oranı konusunda tereddütler bulunmaktaydı. 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden hesaplanması gereken stopajın oranı konusu da netleşmiş olmaktadır. Bu kazançlar üzerinden de maddede sayılan diğer portföy işletmeciliği kazançları gibi % 0 oranında stopaj yapılması gerekecektir.

2.3.9.3- Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Girişim sermayesi yatırım ortaklığı, kayıtlı sermaye esasına göre kurulan ve çıkarılmış sermayelerini esas olarak girişim sermayesi yatırımlarına yöneten ve Sermaye Piyasası Kanununda risk sermayesi yatırım ortaklığı olarak ifade edilen ortaklıklardır. Girişim sermayesi yatırım ortaklığı, girişim sermayesi yatırımlarının gerçekleştirilmesinde kullanılan araçlardan biridir.

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının kazançları, KVK'nın 5'inci maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre girişim sermayesi yatırım ortaklıkları kurumlar vergisi beyannamelerini portföy kazançları üzerinden hesapladıkları kurum kazançlarını istisna ederek beyan edeceklerdir.

2.3.9.4- Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Ancak, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

2.3.9.5- Emeklilik Yatırım Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yapı-

lacak vergi kesintisi kapsamında olmadığından, söz konusu yatırım fonlarının vergilendirilmesinde, 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; emeklilik yatırım fonları geçici 67'nci madde kapsamında vergilendirilmediğinden, gerek fon bünyesinde, gerekse fonun gelirleri üzerinden söz konusu madde kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

2.3.9.6- Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının kazançlarının vergilendirilmesinde 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2.4- Vergi Kesintilerine İlişkin Beyannamenin Verilme Yeri ve Zamanı

KVK'nın 15/5 maddesine göre, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek mecburiyetindedirler.

GVK'ya göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, KVK'nın 15'inci maddesine göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır. GVK'nın 100'üncü maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Bu ilke, KVK uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir.

Yapılan kesintilerin GVK'da belirtilen süre içinde muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir. KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilecektir. Ancak, kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

2.5- Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrası ve 34'üncü maddesi uyarınca zikredilen ödemeleri alan kurumlar, söz konusu ödemeler üzerinden yapılan kesintileri, kurumlar beyannamesinde beyan ettirilen kazançlarından mahsup ederler. Mahsuben giderilemeyen vergilerin ise mükellefe red ve iade edileceği tabiidir.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler. Kurumlar vergisinden muaf olan bir kurum, kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceğinden kendisinden tevkif edilen vergileri de mahsup edemeyecektir.

2.6- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8'inci maddesine göre; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 8/3 maddesi uyarınca mükellef tabiri sorumlu için de şamil olacaktır. Bu tanımdan hareket edildiğinde; vergi sorumlusu yaptığı

vergi tevkifatı sonucu kestiği vergiyi, vergi dairesine kendi adına yatıracak ancak verginin asıl borçlusu hesabına işlem yapılacaktır.

GVK'nın 107'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile tevkif edilen vergiler vergiyi kesen vergi sorumlusu adına tarh edilecektir. Görüldüğü üzere, kanun koyucu vergiyi keserek ödenmesi gereken vergi sorumlusunu vergi kanunlarının uygulanması yönünden mükellef gibi kabul etmiştir. Verginin beyan edildiği muhtasar beyannamede, sorumlu adına düzenlenmektedir. Öte yandan kanun koyucu vergi kesenleri verginin eksiksiz ve tam olarak ödenmesinden sorumlu tutmuştur. VUK'un 11'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkra hükümleri aşağıdaki gibidir.

“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve diğer ödemeleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.”

Yukarıdaki hükümler uyarınca vergi sorumluları yaptıkları veya yapacakları ödemelerden verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve buna ilişkin diğer ödemeleri yerine getirmekten sorumludurlar. Yoksa sorumlular verginin asıl borçlusu durumunda olan mükelleflerin yerine getirmeleri gereken beyan ve diğer ödemelerden sorumlu değildirler. Zira vergi sorumlusunun görevi vergi kesintisini yapmak ve kesilen vergiyi vergi dairesine beyan edip ödemekte sona ermektedir. Vergi sorumlusunun görevini tam ve eksiksiz yerine getirmesiyle de sorumluluğu ortadan kalkar.

3- DAR MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ

KVK'nın 3'üncü maddesine göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükelleftir ve sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezi ifade ederken, iş merkezi; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Diğer yandan KVK'nın 2'nci maddesi uyarınca, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. KVK'nın uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur. Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ve dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerin, kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. İş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Bu halde bir kurumun dar mükellef olarak vergilendirilmesi için;

a) Sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu kuruluşu, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme ya da iş ortaklığı olması,

b) Kanuni merkezinin Türkiye’de bulunmaması,

c) İş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,

d) Türkiye’de elde ettiği bir kazanç veya iradın bulunması gerekmektedir.

Dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar ve bunların elde edilme şartları KVK’nın 3’üncü maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmü uyarınca dar mükellef kurumların kazancı; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşabilir.

KVK’nın 22’nci maddesinin birinci fıkrasına göre, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Adı geçen maddenin ikinci fıkrasında ise, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının birinci fıkraya göre tespit edileceği belirtilmiştir. Öte yandan mezkur Kanun’un 6’ncı maddesi uyarınca tam mükellefiyette, kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, GVK’nın 59’uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır. Bu halde dar mükellef kurumların vergiye tabi gelirleri;

a) Ticari ve/veya zirai kazançtan oluşuyorsa, GVK’nın ticari kazanç hükümlerine göre,

b) Ticari ve zirai kazanç dışındaki gelirlerden (serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) ibaretse, GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerine göre,

c) Serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde ediliyorsa, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hükümlerine göre

tespit edilecektir.

Diğer yandan yürürlükten kaldıran 5422 sayılı KVK’nın 12’nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan gelir unsurları arasında Türkiye’de elde edilen ücretlere yer verilmişken, 5520 sayılı KVK’nda bu şekilde bir düzenleme yapılmamıştır. Dar mükellef kurumları Türkiye’de ücret elde etmesi, çalıştırdığı bir personelinin Türkiye’de yapılacak bir iş için tahsis etmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Ancak bu şekilde elde edilen gelirin, ücret veya serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesinde tereddütler yaşanmıştır. GVK’nın 61’inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet sunduğu bir kurum ya da kişiye bağlı olmasının mümkün bulunmadığı dikkate alındığında, dar mükellef kurumların ücret elde etmesinin olanaksızlığı sonucuna varılmaktadır. Buna göre, ücret olarak kabul edilen gelirler, dar

mükellef kurumlar bakımından 5520 sayılı KVK'nın uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulacaktır.

Dar mükellef kurumların yapılarından kaynaklanan farklılık nedeniyle, KVK'nın 22'inci maddesinde 3'üncü maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde ayrıca indirilemeyecek giderler hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde; bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri ile Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların ayrıca indirimi kabul edilmez. Bu hükümlerin yanında aynı maddenin 4'üncü fıkrasına göre, dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanun'un örtülü sermayeye ilişkin 12'nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.

Kurumlar Vergisi Kanunu, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde esas olarak üç yöntem benimsemiştir. Adı geçen Kanun uyarınca, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen gelirler, yıllık beyanname verilmesi, özel beyanname verilmesi suretiyle vergiye tabi tutulabileceği gibi, vergilendirme tevkifat yoluyla da gerçekleştirilebilmektedir. Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde ise farklı bir esas öngörmüş olup, bu kurumlarının matrahları, hasılatlarına ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.

KVK'nın 30'uncu maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır. Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Bununla birlikte menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca kesinti yapılması söz konusu olup, bu maddeye göre kesinti yapılan gelirlerden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacaktır. Bu çerçevede dar mükellef kurum kazançlarında vergi kesintisinin halen KVK'nın 30 ve GVK'nın geçici 67. maddelerine göre yapılması söz konusudur.

Dar mükellef kurumların Türkiye'deki ticari veya zirai bir işletme çerçevesinde elde edilen kazanç ve iratları vergi kesintisine tabi tutulmuş olsalar dahi beyan edilmek zorundadır. Bu hallerde, vergi kesintisi peşin vergileme mahiyetindedir. Bunun dışındaki hallerde vergi kesintisine tabi kazanç ve iratların ayrıca beyan esasında vergilendirilmesi mükelleflerin tercihine bağlıdır. Seçimlilik hak beyanda bulunmama şeklinde kullanıldığında, tevkifat nihai ve kesin vergilemeye dönüşmektedir³.

3.1- Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

KVK'nın 30/1 maddesinde; *“Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılır.”* hükmü bulunmaktadır. Madde metni gereğince,

³ AKYOL, M. Emin, “Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2007, Sayı: 179, www.yaklasim.com.tr, e.t.: 15.01.2012

stopaj sorumlusu olmak için ödemeyi yapanın vergi mükellefiyetinin bulunmasının gerekli olmadığı görülmektedir. Ancak uygulamada, yabancı kurumlara yaptığı ödemeler dolayısıyla kurumlar vergisi tevkifatı yapan ve bu tevkifatı muhtasar beyannameyle beyan eden nihai tüketicilere rastlanılmamaktadır.

Yabancı kurumların Türkiye’de açtıkları şubeler de, gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi açısından tevkifat sorumlusudurlar. Yabancı kurumun Türkiye’deki şube işyeri, ana merkeze ve diğer şubelere veya diğer yabancı kurumlara stopaja tabi hâsılat sağladığında, bu hâsılatı kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutacaktır.

3.2- Vergi Kesintisi Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki

Kurumlar Vergisi Kanununun 30/8 maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Aynı Kanunun geçici 1/4 maddesinde, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar, Gelir Vergisi Kanunu ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmiştir.

Buna göre, KVK’nın 30’uncu maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı alınincaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

3.3- Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi

KVK’nın 30’uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kanunun 22’nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Mezkur Kanunun 15’inci maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hak edişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmakta-

dır. Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesine göre her halükârda vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15’inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsun da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. KVK’nın 30’uncu maddesinin diğer fıkralarına göre yapılacak vergi kesintilerinde ilgili fıkralardaki hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

3.4- Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar

KVK’nın 30’uncu maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve

(3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları,

- Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,

- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar,

- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler.

3.4.1- Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri

KVK’nın 30/1-a maddesinde, GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleriyle ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup aynı maddede bu madde uyarınca yapılacak vergi kesintilerinde kesinti oranına ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır. Buna göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.4.2- Serbest Meslek Kazançları

KVK’nın 30/1-b maddesinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.4.3- Gayrimenkul Sermaye İratları

KVK’nın 30/1-c maddesinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.4.4- Menkul Sermaye İratları

KVK'nın 30/1-ç maddesinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Mezkur Kanunun geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında da Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinde ise aynı Kanunun 75'inci maddesinin (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,

- Diğerlerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

GVK'nın 75'nci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından anılan Karar uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.4.5- Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik

Kurumlar Vergisi Kanununun 30/2'inci maddesinde, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu bedeller üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.4.6- Dar Mükellef Kurumlara veya Kurumlar Vergisinden Muaf Dar Mükelleflere**Dağıtılan Kâr Payları**

Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır. Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan 30'uncu madde uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.4.7- Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları

KVK'nın 5/1-c maddesinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin mezkur Kanunun 5/1-b maddesinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 30/4 maddesi uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacak olup söz konusu kesinti oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır. Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır.

3.4.8- Sergi ve Panayır Kazançları

KVK'nın 30/5 maddesinde, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu kazançlar üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 1/1/2007 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.4.9- Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar

KVK'nın 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra

kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Kesinti oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir. Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.4.10- Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi

3.4.10.1- Forward İşlemleri

Forward, ileri bir tarihte teslimi söz konusu olacak herhangi bir malın vadesi, fiyatı ve miktarı bugünden belirlenerek, sözleşmeye bağlandığı işlemlerdir. Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından forward işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.4.10.2- Swap İşlemleri

Swap, iki tarafın bir varlık ya da yükümlülüğe bağlı olan nakit akışını aralarında değiştirdikleri işlemdir. Swap’ların uluslar arası piyasalarda çok sayıda çeşidi bulunmaktadır. Ancak yapı itibarıyla para ve faiz swapları olmak üzere iki ana gruba ayrılırlar. Para swapı, farklı para birimlerinden oluşan aynı büyüklükteki iki ayrı para paketinin vade tarihinde, özgün para birimleri üzerinden daha önce üzerinde anlaşılmış belirli bir kur hesabıyla geri ödenmek üzere değiştirilmesidir. Faiz swapı ise sabit faizle borçlanmış bir firmanın bu borcunun faizini, değişken faizle borçlanmış bir başka firmanın faiziyle belli bir süre için takas etme işlemidir.

3.4.10.2.1- Para Swapı

Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından para swap işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.4.10.2.2- Faiz Swapı

Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar açısından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazanç alacak faizi olarak değerlendirilecek, KVK’nın 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince vergi kesintisi yoluyla Türkiye’de vergilendirilecektir. Anılan maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı² uyarınca bu kapsamda, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0, diğer kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Buna göre, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellefiyete tabi banka ve finans kurumlarının bu işlemlerden doğan kazançları üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (14) numaralı fıkrası uyarınca, yabancı banka ve finans kurumları dışında kalan ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazançların anılan madde uyarınca vergi kesintisine tabi olması durumunda, bu işlemlere yönelik olarak ayrıca KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.4.10.3- Opsiyon Sözleşmeleri ve Opsiyon Primi

Opsiyon sözleşmeleri opsiyonu alan tarafa, ödediği opsiyon primi karşılığında, belli bir vadede veya belli bir vadeye kadar, önceden belirlene fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergeyi, sermaye piyasası aracını, mali, kıymetli madeni ve döviz alma ve satma hakkı veren, satan tarafı ise yükümlü kılan sözleşmelerdir.

Tezgaah üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinde, dar mükellef bir kurum tarafından, gerek opsiyon sözleşmesinden gerekse opsiyon priminden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.4.10.4- Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Vadeli işlem ve opsiyon borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında vergi kesintisine tabi olup bu gelirler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı gibi dar mükellef kurumlar tarafından bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirlerin özel beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır. Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca %0 oranında tevkifata tabidir.

3.4.10.5- Aracı Kuruluş Varantları

Aracı kuruluş varantları, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: III, No: 37 sayılı "Aracı Kuruluş Varantlarının Kurul Kaydına Alınmasına ve Alım Satım İşlemlerine İlişkin Esaslar Tebliği"nin 3'üncü maddesinde; elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydı teslimat ya da nakit uzlaşısı ile kullanıldığı menkul kıymet niteliğindeki sermaye piyasası aracı olarak tanımlanmıştır.

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından, aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.5- Bakanlar Kurulunca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türlü Ödemeler

3.5.1- Uygulama Kapsamındaki Ülkeler

KVK'nın 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kuru-

lunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) 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 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Fıkranın (a) bendi uyarınca, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranıyla ilgili olarak Bakanlar Kuruluna bu oranı her bir ödeme türü, faaliyet konusu veya sektör itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sıfıra kadar indirme veya kanuni seviyesine kadar çıkarma yetkisi verilmiştir.

Söz konusu düzenleme kapsamına girecek ülkelerin belirlenmesine ilişkin yetki, Bakanlar Kuruluna bırakılırken yapılacak seçime ilişkin iki temel kriter öngörülmüştür. Bu kriterler; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimidir.

3.5.2- Vergi Kesintisi Kapsamındaki Ödemeler

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamındadır. Dolayısıyla, anılan ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak kâr payı ödemeleri Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrasına göre değil, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin düzenlendiği genel hükümlere göre yapılacaktır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine, kapsam dışında olan bir ülke üzerinden ödeme yapılması halinde de vergi kesintisi uygulanacaktır.

Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterlidir. Vergi kesintisi kapsamında olup mükellef açısından gider niteliğinde olan ödemeler, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

3.5.3- Vergi Kesintisi Kapsamında Olmayan Ödemeler

Düzenleme, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelere yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bu nedenle, Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ödemeler yedinci fıkra kapsamına girmemektedir. Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmayacak, finans kuruluşları dışındakilere bu mahiyette yapılan ödemeler ise vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yet-

kili olan kuruluşları ifade etmektedir. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Diğer yandan bankalar, nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında uzun vadeli fon temin edebilmekte ve bu işleme konu olan bir akım veya varlık portföyü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipotège dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) yalnız bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlar (SPV, SPC)” devredilebilmektedir. Söz konusu kurumlar ise bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla temin ettikleri fonları Türkiye’de Kurulu bankalara kullandırmaktadırlar. Bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurum”lar da bu fıkra uygulamasında finans kuruluşu sayılacak olup bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finansman temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

Bankaların, sekuritizasyon yöntemiyle finansman temin etmesi halinde, SPV’nin kuruluş sermayesi, ortaklık yapısı, yöneticileri, çıkarılan menkul kıymetlerin sayısı, ihraç edilen menkul kıymetlerin kimler tarafından hangi tutarda satın alındığı gibi bilgilerin, bankalar tarafından, SPV’nin menkul kıymet ihraç ettiği tarihten itibaren bir ay içinde, bu menkul kıymetlerin geri dönüşlerinin kimlere yapıldığının geri dönüşlerin tamamlandığı tarihten itibaren bir ay içinde birer yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.

3.6- KVK’nın 30’uncu Maddesi Kapsamında Yapılacak Vergi Kesintisine İlişkin Beyannameye Dahil Edilmesi Zorunlu Kazançlar ile Beyannameye Dahil Edilmesi İhtiyari Olan Kazançlar

KVK’nın 24’üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup Kanunun 26’ncı maddesinde de dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir. Kanunun 30’uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26’ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

GVK’nın 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumlar, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan etmeleri gerekmektedir.

3.7- Diğer Hususlar

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır. Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir.

4- SONUÇ

Bir vergilendirme tekniği olan tevkifatın Türk vergi sisteminde yaygın bir kullanım alanı bulunmaktadır. Doktrinde vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe yol açtığı gerekçesiyle tenkide uğramakla birlikte, bazı gelirlerin tevfiyat yöntemi dışında vergilendirilmesi pek çok zorluk arz ettiğinden vergi idareleri bu yöntemden vazgeçememektedirler. Diğer yandan tevkifat usulü ile vergilendirme önceden tahsil, basitlik ve esneklik gibi vergi idareleri açısından olumlu yönlere haizdir.

Kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin vergi tevkifatına yönelik düzenlemeler esas itibarıyla KVK'nın 15 ve 30'uncu maddelerinde yapılmış olmakla birlikte GVK'nın geçici 67'nci maddesinde de konuya ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Tevkif edilen vergi temelde istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben yapılmaktadır. Kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellefler tevkif edilen bu vergileri mahsup edebilmekte ve hatta iade olarak alabilmektedirler. Ancak bazı mükellefler açısından tevkifat, nihai vergi niteliğini taşımaktadır.

KVK'nın gerek 15 gerekse de 30'uncu maddesinde tevkifat için belirlenen genel oran % 15'dir. Buna karşılık Bakanlar Kurulu'na mezkur Kanunun 15'inci maddesi ile mezkur maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirme, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltme ve aynı sınırlar dahilinde söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma, Kanunun 30'uncu maddesi ile de vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sifra kadar indirme veya maddede belirtilen oranın bir katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetki Bakanlar Kurulunca kullanıldığından konuya ilişkin kararların mükelleflerce izlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKYOL, M. Emin, "Tam Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi", Yaklaşım Dergisi, Eylül 2007, Sayı: 177, www.yaklasim.com.tr, e.t.: 23.01.2012
- AKYOL, M. Emin, "Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2007, Sayı: 179, www.yaklasim.com.tr, e.t.: 15.01.2012
- SPK Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-4, "Yatırım Ortaklıkları", Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, Mart 2007