



Taşkın TAŞKIN(*)



B. Atılay ERTAŞ(**)



Recep ALTUNTAŞ(***)

DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

1 - GİRİŞ

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, tam ve dar mükellefiyet ayrımı 5520 sayılı KVK'nın 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar, dar mükellef kurum sayılırlar ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulurlar. Dar mükelleflerin Türkiye'de elde etmiş oldukları kazançlar, kazancın niteliğine göre, yıllık veya özel beyanname vermek suretiyle veya kazancı sağlayanların kurumlar vergisi stopajı yapması suretiyle Türkiye'de vergilendirilir. Kanun metninde yer alan kanuni merkezden kasıt, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Her devlet, kendi ulusal sınırları içinde, egemenlik haklarına dayanarak mutlak bir vergileme yetkisine sahiptir. Uluslararası vergi hukukuna göre devletlerin egemenlik hakkına dayanıp vergileme yetkileri Kaynak, İkamet ve Uyrukluk gibi ilkelere dayanmaktadır. Devletler kendi ülkelerinde elde edilen gelirlerden vergi alma hakkına sahip iken kendi ülkesinde ikamet eden yabancı uyruklu veya vatandaşlarının yurtdışından elde ettikleri gelirlerden de vergi alma hakları vardır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

Bu ilkelerden herhangi birine dayanarak, bir devletin vergilendirme işlemi gerçekleştirmesi sonucu aynı vergi yükümlüsünden ve gelirden aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak belli bir zaman devresi içinde başka bir devletin de vergi alması durumu, çifte vergilendirme olgusunu ortaya çıkarmaktadır. Devletler bu sorunun üstesinden gelmek amacıyla bir yandan kendi vergi hukuklarında yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi veya vergilense dahi yabancı ülkelerde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna veya yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin ikamet ülkesinde muaf tutulmasına olanak veren düzenlemeleri gerçekleştirmek için ilgili devletler arasında antlaşma yoluna gitmektedirler.

Söz konusu anlaşmaların esas içeriğini özellikle hangi gelir türlerinin, nasıl ve hangi oranlarda vergiye tabi veya muaf tutulacağı konuları oluşturmakta olup bunların düzenlenmesi uluslararası Birleşmiş Milletler veya Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) modellerinden birine uygun olarak antlaşmaya taraf iki ülkenin mutabakatı ile birçok ülke arasında düzenlenmektedir.

2- DAR MÜKELLEFLER KURUM KAZANCININ TESPİTİ

2.1- Dar Mükellefler Kurum Kazancı

Dar mükellefler için, kurum kazancı gelir vergisi konusuna giren aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğu belirlenmek suretiyle, kurumlar vergisinin konusu tanımlanmıştır:

1- Türkiye’de Vergi Usul Kanununda tanımlanan iş yeri veya Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak, bu şartları taşıyalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiş; yine Türkiye’de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması olduğu öngörülmüştür.

Yapılan düzenleme ile bir yabancı kurumun Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir bölüm oluşturması, bu malların hiç bir surette Türkiye’de satılmaması halinde, teknik olarak kazanç ve vergi doğmayacağına kabulü gerekir. Ancak, söz konusu kurumların Türkiye’de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması hallerinde, istisna için gerekli şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır.

2- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar. Dar mükellefler yabancı kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmeleri için, her şeyden önce Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede yürütülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 156’ncı maddesindeki iş yeri tanımı zirai iş yerini de kapsadığı ve iş yeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Ancak bu hüküm ile ortaklık halindeki zirai işletmede, dar mükellefler kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranması yoluna gidilmiştir.

3- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları. Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellefler kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olur. Serbest meslek kazanç-

larının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12’nci maddesinde sayılan “Türkiye’de elde edilen ücretler” bendine bu Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye’de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye’de gider yazılması suretiyle olur. Bu şekliyle ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olmayacağı varsayımına dayanılarak, kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı tabiidir.

4- Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar. Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellef yabancı kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

5- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek, Türkiye’de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır. Bent hükmü, Gelir Vergisi Kanununun aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak konulmuş, Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye’deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi gereğince ticari kazanç olarak vergi konusuna esasen girmektedir. Bu itibarla, anılan bent hükmüne girmeyen Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilci bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde tanımlanan ve sayılan her nevi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi sağlanmıştır.

6- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar. Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye’de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

2.2- Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Beyanı

5520 Sayılı KVK Md. 25 uyarınca; yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır.

Kanunun 26'ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir.

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

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Bunun tek istisnası, Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda yer alan, diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlenmeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 27'nci maddesinde özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri hakkında aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,
- Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki

bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesidir.

2.3- Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanununun 22’nci maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır. Aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye’deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye’deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye’deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye’deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı maddesine uygun olarak belirlenecektir.

2.4- Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Uygulaması

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10’luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yaptıkları borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

2.5- Dar Mükellefiyette Tasfiye ve Kısmi Bölünmeye İlişkin Uygulama

Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümleri, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, dar mükellef kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedilecektir.

2.6- Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır. Ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

- a) Kara taşımacılığında %12,
- b) Deniz taşımacılığında %15,
- c) Hava taşımacılığında %5, olarak uygulanır.

Ticarî ve arizî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamına alınan yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

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

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

2.7- Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi

Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

- a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.
- b) Serbest meslek kazançları.
- c) Gayrimenkul sermaye iratları.
- d) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.

Ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Kanunun 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 paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan oranın yarısını aşamaz.

Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

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 %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı 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 üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi anapara ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

Bakanlar Kurulu yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

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. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 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.

Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.

3- SONUÇ

Günümüzde, özellikle teknolojinin gelişmesi ile birlikte girişimcilerin başka ülkelerde bulunan pazarlarda faaliyet göstermesi durumu yaygın bir hal almıştır. Avrupa ülkelerinin ciddi ekonomik dar boğazdan geçtiğini ve bu dönemde Türkiye’nin yabancı yatırımcının dikkatini çeken bir ülke konumuna geldiğini göz önüne aldığımızda, tam mükellef kurumlar kadar dar mükellef kurumların da vergilendirilmesi ve bu vergilendirmenin doğru bir şekilde yapılabilmesi hususları önem arz etmektedir. Yazımızda da değindiğimiz gibi ülkemizde yatırım yapan girişimcilerin bir kısmı dar mükellef konu-

mundadır. Sadece Türkiye’de gerçekleştirilen veya yararlanılan faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilerek, mükelleflerin çifte vergilendirmeye maruz bırakılmadan verginin doğru bir şekilde alınması, dar mükelleflerin vergilendirilmesinde temel amaçlardandır.

Yukarıda sayılan hususları dikkate alarak bu yazımızda; dar mükellef kurumların vergilendirilmesi konusunu ayrıntılarıyla irdelemeye çalıştık. Bu doğrultuda öncelikle dar mükellef açısından Türkiye’de elde edilen kazançların neler olduğunu açıklayıp, ardından bu kazançların beyanını, kazancın tespitinde hangi giderlerin indirilemeyeceğini belirterek konunun çerçevesini belirledik. Sonuç olarak diyebiliriz ki; devletlerin en büyük gelir kalemını vergiler oluşturmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması ve devletlerin hedeflenen kalkınma düzeylerine ulaşması da doğru vergilendirmenin gerçekleştirilmesi ile olacaktır.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)