

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI**

**KURUMLAR VERGİSİNDE
SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ**

Yüksek Lisans Tezi

Esra DEMİR

Ankara-2017

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**KURUMLAR VERGİSİNDE
SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ**

Yüksek Lisans Tezi

Esra DEMİR

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2017

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

KURUMLAR VERGİSİNDE
SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Doc.Dr. Cenk GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

Prof.Dr. Abdurrahman AKDOĞAN
Doç.Dr. Cenk GÖKER
Yrd.Doç.Dr. İ. Hakan FURUN

İmzası



Tez Sınavı Tarihi19.06.2017.....

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

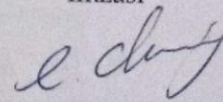
Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallar ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları anladığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (.22./.06./2013)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Esra DEMİR

İmzası



İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
KISALTMALAR CETVELİ.....	IX
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: KURUMLAR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ, MEŞRUIYETİ, POZİTİF HUKUKTAKİ YERİ	4
I) KURUMLAR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
II) KURUMLAR VERGİSİNİN MEŞRUIYETİ	7
1) Kurumlar Vergisinin Meşruiyeti: Neden Gelir Vergisinden Ayrı Olarak Kurumlar Vergisi Alınmaktadır?	7
A) Birleştirici- Bütünleştirici Yaklaşım - <i>Ayrı Bir Kurumlar Vergisine İhtiyaç Yoktur Görüşü</i>	7
B) Kurumların Ayrı Vergilendirilmesi Yaklaşımı - <i>Ayrı Bir Kurumlar Vergisi Mali İlkelere Aykırı Değildir Görüşü</i>	8
a. Genel Açıklama.....	8
b. İmtiyaz Bedeli Görüşü.....	9
c. Gayri Şahsi Vergi Ödeme Gücü Görüşü.....	10
d. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Bedeli Görüşü.....	11
e. Piyasa Başarısızlıklarını Giderme ve Sosyal Denetleme Aracı Olması	12
f. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisinin Boşluklarını Doldurması...12	
g. Ayırma İlkesinin Kullanılması İmkânı.....	13
h. Kurumlar Vergisinin Uygun Bir Vergi Kaynağı Olması	14
III) KURUMLAR VERGİSİNİN POZİTİF HUKUKTAKİ YERİ	15
1) Genel Açıklama	15
2) Kurumlar Vergisinin Konusu.....	15
3) Kurumlar Vergisini Doğuran Olay	21
4) Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....	22

A) Sermaye şirketleri.....	22
a) Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	22
b) Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenleme ve Denetimine Tabi Fonlar.....	23
B) Kooperatifler	24
C) İktisadi Kamu Kuruluşları.....	25
a) Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere, Diğer Kamu İdarelerine ve Kuruluşlarına Ait Veya Bağlı Olan Ticari, Sınai ve Zirai İşletmeler	25
b) Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticari, Sınai ve Zirai İşletmeler.....	27
D) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	27
E) İş ortaklıkları-Joint Venture	29
5) Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri.....	30
A) Tam mükellefiyet.....	31
B) Dar mükellefiyet.....	32
a) Genel Açıklama.....	32
b) Dar mükellefiyette kurum kazancı.....	32
6) Kurumlar Vergisine İlişkin Muafiyetler	33
7) Kurumlar Vergisine İlişkin İstisnalar	38
A) Genel Açıklama	38
B) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar	39
C) Diğer Kanunlarda Düzenlenen İstisnalar.....	44
8) Kurumlar Vergisi Oranı.....	48
A) Genel Açıklama	48
B) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı.....	50
a) KVK 32/A Maddesinde Düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi 50	
b) KVK Geçici 4. Maddesinde Düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi.....	52
9) Kurumlar Vergisinin Matrahı: Safi Kurum Kazancı	53

A) Genel Açıklama	53
B) Safi Kurum Kazancı.....	54
İKİNCİ BÖLÜM: SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ	55
I) GENEL AÇIKLAMA.....	55
II) GAYRİSAFİ HASILAT.....	56
1) Genel Açıklama	56
2) Gerçek Usul.....	58
A) Birinci Sınıf Tüccarlar.....	59
a) Bilanço Usulüne Göre Ticari Kazancın Tespiti.....	60
B) İkinci Sınıf Tüccarlar	63
a) İşletme Hesabı Usulü.....	63
3) Basit Usul	65
4) Götürü Usul	66
A) Genel Açıklama	66
B) Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti	66
III) İNDİRİLECEK GİDERLER	70
1) Genel Açıklama	70
2) Gelir Vergisi Kanununda İndirilmesi Öngörülen Giderler	72
A) Genel Açıklama	72
B) Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi İçin Yapılan Genel Giderler	72
a) Genel Açıklama.....	72
b) Belgelendirilecek Genel Giderler.....	73
c) Götürü Gider Usulüne Göre Belirlenebilecek Genel Giderler	76
C) Çalışanlara Yönelik Giderler	79
a) Genel Açıklama.....	79
b) İş Yeri ve Eklentilerinde Yemek ve Barınma Giderleri.....	81
c) Tedavi ve İlaç Giderleri	83
d) Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı	83
e) Giyim Eşyası Giderleri	85
D) İşle İlgili Zarar, Ziyar ve Tazminatlar	85

E) İşle İlgili Seyahat Giderleri	87
F) Taşıt Giderleri	89
G) Ayni Vergi, Resim ve Harçlar	90
H) Amortismanlar	92
İ) Sendikalara Ödenen Aidatlar	94
J) Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları.....	95
K) Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Ayni Bağışların Maliyeti.....	97
L) İşbaşı Eğitim Programı Kapsamında Ödenen Ücretler	99
3) Kurumlar Vergisi Kanununda İndirilmesi Öngörülen Giderler	100
A) Genel Açıklama.....	100
B) Menkul Kıymet İhraç Giderleri	101
C) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	102
D) Genel Kurul Toplantıları ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri.....	102
E) Komandite Ortağın Kâr Payı.....	104
F) Katılım Bankalarının Ödenen Kâr Payları	105
G) Sigorta ve Reasürans Şirketlerince Ayrılan Teknik Karşılıklar.....	106
a) Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları.....	107
b) Kazanılmamış Prim Karşılıkları	107
c) Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar	108
d) Dengeleme Karşılığı	108
4) Diğer Kanunlarda İndirilmesi Öngörülen Giderler	109
A) Genel Açıklama	109
B) Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan İndirilebilecek Giderler	109
a) Gayrimenkul Alımında Gerçekleşen Giderler	109
b) Değersiz Alacaklar.....	110
c) Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı.....	111
d) Reeskont Giderleri	113
C) Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirilebilecek Giderler	

IV) KURUMUN İÇİNDE BULUNDUĞU DÖNEME GÖRE ÖZEL UYGULAMALAR.....	118
1) Genel Açıklama	118
2) Kuruluş ve Örgütlenme Dönemi Giderleri	118
3) Fesih ve Tasfiye Dönemi Giderleri.....	121
4) Birleşme, Devir ve Bölünme Hallerinde.....	123
A) Birleşme ve Devir	123
B) Bölünme	126
V) İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER	128
1) Genel Açıklama	128
2) GVK'da Düzenlenen İndirilemeyecek Giderler.....	128
3) KVK'da Düzenlenen İndirilemeyecek Giderler.....	130
A) Genel Açıklama	130
B) Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	132
C) Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkı vb. Giderler	133
D) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar	135
E) Yedek Akçeler	138
F) Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezası, Vergi Cezası ve Gecikme Zammı	139
G) Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar	142
H) Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar.....	142
İ) Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Maddî ve Manevî Zarar Tazminat Giderleri	143
J) Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri	145
K) Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri	146
L) Finansman Gider Kısıtlaması	147

4) Diğer Kanunlara Göre İndirilemeyecek Giderler	149
A) Genel Açıklama	149
B) Hesaplanan ve İndirilecek KDV	149
C) Motorlu Taşıtlar Vergisi, Cezaları ve Gecikme Zamları	150
VI) DAR MÜKELLEFİYETTE SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ ..	151
1) Genel Açıklama	151
2) Dar Mükellefiyette Safi Kurum Kazancının Tespiti	151
A) İndirilemeyecek Giderler	152
VII) ZARAR MAHSUBU	153
1) Genel Açıklama	153
2) Geçmiş Yıl Zararları	154
A) Genel Açıklama	154
B) Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	154
C) Devir ve Bölünme Hallerinde Zarar Mahsubu	155
D) Yurt Dışı Faaliyetleri Sonucu Doğan Zararların Mahsubu	156
VIII) DİĞER İNDİRİMLER	157
1) Genel Açıklama	157
2) Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Harcamaları	158
3) Sponsorluk Harcamaları	161
4) Bağış ve Yardımlar	165
A) Genel Açıklama	165
B) Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Kamu Yararına Çalışan Dernekler ile Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar	167
C) Eğitim, Sağlık ve Gençlik Merkezlerine Yapılan Yardım ve Bağışlar	168
D) Kültür ve Turizm İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar	170
E) Başbakanlık ve Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar	172

F) Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne Yapılan Bağış ve Yardımlar	173
5) Girişim Sermayesi Fonu.....	176
6) Türkiye Mukimi Olmayanlara Sunulan Hizmet Karşılığında Elde Edilen Kazanç.....	178
7) Korumalı İşyerlerinde İstihdam Edilen Engelli Çalışanlara Ödenen Ücret.....	179
8) Sermaye Artırımı	181
9) Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi	183
IX) SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDEN SONRAKİ AŞAMA: ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİNİN TESPİTİ.....	185
1) Ödenecek Kurumlar Vergisinin Tespiti.....	185
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR VE DEĞERLENDİRME.....	191
I) DİĞER BAZI ÜLKELERDE SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	191
1) Almanya.....	191
2) Amerika Birleşik Devletleri	192
3) Belçika	193
4) Danimarka.....	195
5) Fransa	196
6) İrlanda	198
7) İtalya.....	199
8) Hollanda.....	200
9) Güney Kore.....	201
10) İngiltere	202
II) DEĞERLENDİRME.....	203
1) Safi Kurum Kazancının Tespitine İlişkin Hükümlerin İrdelenmesi ..	203
A) Genel Açıklama	203
B) Kurumlar Vergisi Amaçları Bakımından Değerlendirme.....	207
a) Genel Açıklama.....	207

b) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazancın Safi Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilememesinin Kurumlar Vergisinin Amaçları Bakımından İrdelenmesi.....	208
c) Vergi Teşviklerinin Kurumlar Vergisinin Amaçları Bakımından İrdelenmesi.....	209
C) Sosyal ve Ekonomik Koşullar Bakımından Değerlendirme	211
a) Genel Açıklama.....	211
b) Vergisel Teşviklerin Sosyal Koşullar Bakımından İrdelenmesi.....	211
c) Vergi Teşviklerinin Ekonomik Koşullar Bakımından İrdelenmesi	212
D) Vergilendirme İlkelerine Göre Değerlendirme.....	214
a) Genel Açıklama.....	214
b) Safi Kurum Kazancının Tespitine İlişkin Hükümlerin Vergilerin Açık ve Belirgin Olması İlkesi Bakımından İrdelenmesi	214
c) Vergi Teşviklerinin Vergide Adalet İlkesi Bakımından İrdelenmesi.....	216
d) Vergi Teşviklerinin Vergilerin Genelliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi.....	217
SONUÇ	218
KAYNAKÇA	221
TABLO	234
ÖZET	235
SUMMARY	236

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

Bkz./bkz. : Bakınız

C. : Cilt

D. : Daire

DEÜ : Dokuz Eylül Üniversitesi

E. : Esas

Ens. : Enstitü

f. : Fıkra

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İİB : İktisadi ve İdari Bilimler

İİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

K. : Karar

Karş. : Karşılaştırınız

K.T. : Karar Tarihi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
N./No.	: Numara /Number
OECD	:Organisation for Economic Co-operation and Development
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SBMYOD	: Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi
SDÜ	: Süleyman Demirel Üniversitesi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
V./Vol.	: Volume
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl/Year

GİRİŞ

Kurumlar vergisi iktisadi faaliyetleri sonucunda gelir elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Kurumlar vergisi konusu gelir olan ikinci vergidir.¹ Kurumlar vergisi, önemli bir kamu geliri olmuş; kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi amacını gerçekleştirmiştir.² Vergileme tekniğinin nispeten kolay olması ile gelir dağılımını olumlu yönde etkileme ve şirketlerin hızla büyüyerek tekelleşme eğilimlerini önleme gibi sonuçları da doğurmasıyla birlikte hızla önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir.³

Vergi sınıflandırmaları içinde kurumlar vergisi; yöneldiği yasal yükümlünün ödeme gücünü vergilendirmeyi hedef aldığı ve vergi idaresi ile kanunda belirtilen yükümlünün arasına başka kimse girmediği⁴ için dolaysız vergi

¹ ÖNCEL Mualla/ KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara 2013, s. 329.

² EDİZDOĞAN Nihat/ÖZKER Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s. 205.

³ BULUTOĞLU Kenan, *“Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulaması”*, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul 1971, s. 101.

⁴ SOYDAL Haldun/ YILMAZ Levent, *“Türkiye’de Dolaylı Vergiler Ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”*, SBMYOD, C. 12, S. 1-2, Y. 2009, s. 298.

niteliğindedir.⁵ Kurumlar vergisi aynı zamanda vergi yükümlüsünün şahsi durumunun dikkate alınmaması nedeniyle objektif vergilerdendir.⁶

Batılı ülkelerde I. Dünya Savaşı'ndan sonra yaygınlaşan kurumlar vergisi 1949 yılında kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Hukuku'nda yerini almıştır. 2006 yılına kadar yürürlükte kalan kanun yerini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kaldırılarak kurumlar vergisinin gelir vergisi içinde ele alınmasını öngören 1/516 Esas Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı da yeniden görüşülmek üzere ilgili komisyonlara gönderilmiştir.⁷

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisinin konusu kurum kazancı; matrahı ise safi kurum kazancı olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gösterilen gelir unsurlarının mükellef kurumlar tarafından elde edilmesi ile kurum kazancı ortaya çıkar.

Kısaca belirtmek gerekirse; kurum kazancına kanunen indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi, istisnalar, kanunlarda indirilebileceği öngörülen giderler ve varsa mahsup edilecek önceki yıl zararlarının bu toplamdan indirilmesi ile safi kurum kazancına ulaşılır.

⁵ TÜRK İsmail, **Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, Doğan Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 1975, s. 298.

⁶ *Reel vergi* ya da *gayrişahsi vergi* olarak da anılmaktadır. AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, Ankara 2014, s. 308-309.; TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara 1996, s.136.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 329.

⁷ www.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf

Tezin amacı kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak istisna, muafiyet, indirilebilecek giderler, indirilemeyecek giderler ve zararın açıklanması ve bu müesseselerin değerlendirilmesidir. Buna paralel olarak çalışmanın birinci bölümünde kurumlar vergisinin tarihsel gelişimi, gelir vergisinden ayrı kurumlar vergisinin gerekliliğine ilişkin görüşlere ve kurumlar vergisinin pozitif hukuktaki yerine değinilecektir. İkinci bölümünde safi kurum kazancının tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler ile zarar mahsubuna ilişkin hükümler açıklanacak, kurumlar vergisi beyannamesi ışığında ödenecek kurumlar vergisi hesaplaması gösterilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise diğer bazı ülkelerde kurumlar vergisi matrahına ilişkin düzenlemelere değinilecek ardından da safi kurum kazancının tespitinde geçerli olan müesseselerin bir kısmı kurumlar vergisinin amacı, sosyal ve ekonomik koşullar ile vergilendirme ilkeleri bakımından incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM: KURUMLAR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ, MEŞRUIYETİ, POZİTİF HUKUKTAKİ YERİ

I) KURUMLAR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Gerçek kişiler dışında kurumlar, ayrı bir vergiye yirminci yüzyılın başlarında tabi tutulmaya başlanmıştır.⁸ 19. yüzyılın sonlarında sermaye şirketlerinin önemi giderek artmaya başlamıştır. Gerçek kişilerden farklı statüye sahip bu kurumların hızla artışı gelir vergisinin “tamamlayıcı”sı olarak kurumlar vergisinin konulmasına yol açmıştır.⁹

Türkiye’de ise kurumlar vergisinin gelir vergisi dışında kalan geçmişi 1949’a dayanmaktadır. Ancak sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi bu tarihten öncesinde de gerçekleşmiştir; Osmanlı Devleti’nden Türkiye Cumhuriyeti’ne geçen, tüccar ve esnafın gelirleri üzerinden alınan temettü vergisinin¹⁰ yükümlüleri arasında gerçek kişi – tüzel kişi ayrımı yapılmamıştır.¹¹

⁸ BULUTOĞLU Kenan, “Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C. 20, S. 1-4, Y. 1958, s. 200.

⁹ TURHAN Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 1979, s. 164-165.

¹⁰ İNAN Mahmut, “Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946-1960 Dönemi”, Maliye Dergisi, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 353.;

Temettü vergisi ile daha çok ticaret ve sanayi kesiminin vergilendirilmesi hedef alınmasına rağmen bu kesimlerin cumhuriyetin ilk yıllarındaki zayıflığı ve vergilendirmenin etkin bir şekilde gerçekleştirilememesi nedeniyle temettü vergisi ile elde edilen vergi gelirleri, bütçe gelirlerinin %5'inden daha küçük bir bölümünü oluşturmuştur.¹²

1925 yılında temettü vergisi ve âşarın kaldırılmasının ardından çıkan boşluğu doldurmak ve yeni gelir kaynakları bulmak için 1926 yılında kazanç vergisi getirilmiştir.¹³ Kazanç vergisi temettü vergisine oranla daha kapsamlı idi ve gerçek kazancın kavranması esas alınıyordu, fakat bu amaca ulaşamamıştır.¹⁴ 1934 yılında bazı eksikliklerin giderilmesi amacıyla değiştirilerek yeniden getirilen kazanç vergisi bu değişikliklerle daha da karmaşık bir hal almıştır.¹⁵ Bu nedenle de kazanç vergisinin iyileştirilme imkanı olmadığı düşüncesiyle yerine yeni bir vergi getirilmesi daha uygun görülmüştür.¹⁶

<http://www.tarihsiyaset.com/yazilar/osmanli-imparatorlugunda-gelir-vergisi-1903-1907-tarihli-vergi-i-sahsi-uygulamasi/> , Erişim Tarihi : 29.02.2016

¹¹ BULUTOĞLU, *Türkiye'de Kurumlar*(1971), s. 101.

¹² YAŞA Memduh, **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978**, Akbank Kültür Yayınları, İstanbul 1980, s. 597.

¹³ VARGAN Nezih, **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1987, s. 31.; TBMM Tutanak Dergisi Dönem: 8, C. 18, Birleşim: 64, 4 Nisan 1949 Günlü 1. Oturum, s. 33 vd.

¹⁴ YAŞA, (1980), s. 601.

¹⁵ BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul 1971, s. 11.; VARGAN, (1987), s. 50-51.

¹⁶ VARGAN, (1987), s. 70.

1946 yılında, II. Dünya Savaşı'nın sona ermesinin ardından¹⁷, başlanan vergi reformu çalışmaları kapsamında 1949 yılında kazanç vergisi yerine 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.¹⁸ 1 Ocak 1950 yılında yürürlüğe giren kanun, düzenlemelerin bütünlük arz edeceği bir sistematikle bir araya getirilmesi, vergi cennetleriyle mücadeleyi güçlendirilmesi ve vergi rekabetinde Türkiye'nin de yerini alabilmesi gerekçeleriyle yerini Vergi Konseyi'nin danışmalığında hazırlanan¹⁹ ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakmıştır.

Vergi gelirleri içindeki payı 2006 yılındaki değişiklikten sonra %8 ile %10 arasında değişmekte olan kurumlar vergisinin 2015 yılı itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki payı %8'dir.²⁰ (Tablo)

Hâlihazırda yürürlükteki 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun komisyonlarda görüşülmeye devam edilen 1/516 Esas Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile 5520 kaldırılması planlanmaktadır. Henüz söz konusu tasarının kanunlaşmamış olması nedeniyle kanunlaşması halinde kurumlar vergisinde meydana gelecek değişiklikler bu çalışmanın kapsamı dışında

¹⁷ ÖZER İlhan, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara 1974, s. 29.

¹⁸ ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Matbaası, İkinci Baskı, Ankara 1971, s. 115.; İNAN, (2010), s. 350.

¹⁹ ATEŞ Leyla, "**Katılımcı Vergilendirme**", AÜHFD, C. 59, S. 4, Y. 2010, s. 620,621.

²⁰ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls
[.htm](#) Erişim Tarihi: 17.03.2016

tutulacaktır, ancak gerekli yerlerde dip notlar aracılığıyla bilgilendirme yapılacaktır.

II) KURUMLAR VERGİSİNİN MEŞRUIYETİ

1) Kurumlar Vergisinin Meşruiyeti: Neden Gelir Vergisinden Ayrı Olarak Kurumlar Vergisi Alınmaktadır?

Kurumlar vergisi kanunlarda gösterilen kurumların gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Gelir vergisi ile kurumlar vergisinin konularının aynı olması ayrı bir kurumlar vergisinin varlığının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu sebeple kurumların vergilendirilmesine ilişkin olarak iki görüş ortaya çıkmıştır;

A) Birleştirici- Bütünleştirici Yaklaşım - *Ayrı Bir Kurumlar Vergisine İhtiyaç Yoktur Görüşü*

Belirtilen görüşlerden ilkinin taraftarlarına göre gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine gerek yoktur. Zira aynı matrah üzerinden hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi alınması *çifte vergilendirmeye* sebep olmaktadır.²¹ Şöyle ki, kurum kazancı önce kurumlar vergisine tabi tutulup ardından kalan kazanç ortaklara kâr payı olarak dağıtıldığında da ortaklar nezdinde menkul sermaye iradı olarak hiçbir indirim uygulanmaksızın gelir

²¹ DUE John F., **Maliye: Bir İktisadi Analiz**, Çev.: Sevim GÖRGÜN/İzzettin ÖNDER, İstanbul Fakülteler Matbaası, İstanbul 1967, s. 246,247.; ÖNEN Sacit, *“Kurumlar Vergisi, Ekonomik Etkileri ve Yansıma İmkânları”*, Vergi Dünyası, S. 88, Aralık 1988, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=751> Erişim Tarihi: 15.03.2016

vergisine tabi tutulmaktadır. Bu halde kurumun elde ettiği kazanç hem kurum elinde hem de ortakların elinde konusu gelir olan iki adet vergiye tabi tutulmaktadır. Bu sorun, gelir vergisi ile kurumlar vergisinin birleştirilmesi halinde ortadan kalkacaktır.²²

Aksi görüşe göre ise kurumların ortaklarından ayrı biçimde vergilendirilmesi aşağıda değinilecek düőüncelerle desteklenmekte ve gerekçelendirilmektedir.

B) Kurumların Ayrı Vergilendirilmesi Yaklaşımı - Ayrı Bir Kurumlar Vergisi Mali İlkelere Aykırı Değildir Görüşü

a. Genel Açıklama

Kurumların vergilendirilmesine ilişkin ikinci yaklaşım ilkinin aksine gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasının haklı sebeplerinin olduğunu ileri sürer. Bu doğrultuda ayrı bir kurumlar vergisinin var olması gerekliliği farklı görüşlerle açıklanmaya çalıőılmıştır.

Bu hususta ileri sürülmüő sebepler şu şekilde isimlendirilmektedir;

- İmtiyaz bedeli görüşü,
- Gayri şahsi vergi ödeme gücü görüşü,
- Hizmet ve sosyal maliyetler bedeli görüşü,

²² EDİZDOĞAN Nihat/ ÇELİKKAYA Ali, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Yayıncılık, 1. Baskı, Bursa 2010, s. 129.

- Verginin bazı faaliyetler üzerinde devlete bir denetleme imkânı sağladığı görüşü,
- Gelir vergisinin boşluklarını doldurma imkânı sağladığı görüşü,
- Ayırma esasının kullanılması imkânı sağladığı görüşü,
- Kurumlar vergisinin uygun bir gelir kaynağı olduğu görüşü.²³

Bu görüşleri teker teker ele alacak olursak;

b. İmtiyaz Bedeli Görüşü

Bu görüşe göre 'kurum' hukuki statüsüne bürünmek, kanunların tanıdığı ve koruduğu imtiyazlara sahip olmayı beraberinde getirir. Kurum statüsü sayesinde ortaklar alacaklılara karşı sadece ortaklık payları ile sorumlu olurlar ve servetlerini tehlikeye sokmaksızın büyük riziko taşıyan işlere yatırım yapabilirler²⁴; hisse senedi çıkararak finansman imkânı sağlarlar; böylelikle büyümeleri ve gelişmeleri kolaylaşır. Kurum statüsünün sağladığı bu imtiyazlar üzerinden vergi almak da devletin hakkı olmaktadır.

Sermaye şirketleri üzerine yeni getirilen kurumlar vergisine rağmen kurumların statülerini büyük oranda korumaları ve adi şirket statüsüne geçme oranının oldukça az olması da bu görüşü destekler niteliktedir.²⁵

²³ BULUTOĞLU Kenan, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İ.Ü. İktisat Fakültesi No: 130, Maliye Ens. Yayınları No: 11, Sermet Matbaası, İstanbul 1962, s. 192.

²⁴ EDİZDOĞAN/ÇELİKKAYA, (2010), s. 135.

²⁵ "İtalya'da kurumlar vergisinin konması, şirket statülerinde dikkate değer bir değişme akımına sebep olmamıştır."; BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 198.

Bu görüş imtiyazlı kurumlardan bir imtiyaz harcı ya da kaydiyesi alınmasını büyük oranda haklı gösterirken kurumların net kazancının bir oranının vergi olarak alınmasını açıklayamamaktadır.²⁶

c. Gayri Şahsi Vergi Ödeme Gücü Görüşü

Bu görüşe göre; kurumlar yasal açıdan kendini oluşturan kişilerden ayrı bir kişiliğe sahiptir. Böylelikle kolektif iktisadi birimler kendilerini oluşturan iktisadi güçlerden ve onların toplamından üstün bir iktisadi güce sahip olur. Bu birimlerin hukuki bağımsızlıkları dışında iktisadi bağımsızlıkları da mevcuttur. Bu kurumlar kendilerine has hedeflere ve finansman araçlarını kullanma imkânına sahiptir. Bu iktisadi güç; rekabet edebilme, girişimlerde bulunabilme, ayrı bir kredi gücünü elinde bulundurabilme, pazarlık edebilme güçleri gibi değişik biçimlerde ortaya çıkar.²⁷

Bunun yanı sıra söz konusu iktisadi bağımsızlığın bir sonucu olarak herhangi bir hissedarın, yönetici olmadığı sürece, kurum kararları üzerinde etkisi yoktur. Kurum kazancı da doğrudan ortakların eline geçmez ve bazı durumlarda bu kazançların dağıtılmamasına dahi karar verilebilir.²⁸

Bu nedenlerle de kurumun gelir vergisi ödeyen paydaşlarından ayrı bir biçimde vergilendirilmesi olağandır.

²⁶ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 193.

²⁷ AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara 2014, s. 394.

²⁸ DUE, (1967), s. 229.

Bu görüş özellikle büyük ölçekli sermaye şirketlerinin vergilendirilmesini açıklama konusunda başarılı iken küçük ölçekli kurumların vergilendirilmesini, özellikle de büyük ölçekli şirketlerle aynı oranda vergilendirilmesini açıklamakta eksik kalmıştır. Ancak bu eleştiri verginin varlığına değil tarifesine yöneliktir.²⁹

d. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Bedeli Görüşü

Devlet bütün işletmelere birtakım hizmetler sağlamaktadır ve bu işletmelerin neden olduğu çevre kirliliği gibi sosyal zararları gidermektedir. Bu nedenle devlet de bu işlerde ortak sayılmalıdır ya da neden olunan masraflar nedeniyle devlete kurum kazancının bir kısmının verilmesi uygundur. Bu hizmetlerin yanı sıra ticari ve sınai faaliyetlerin doğurduğu atmosfer kirliliği, gürültü, manzaranın bozulması gibi sosyal zararlar söz konusudur. Bu hizmetler ve sosyal kayıpların tazmini için vergi alınması haklı görülmüştür.³⁰

Bu görüşe yöneltilecek eleştiriler de devletin kuruma yönelik verdiği hizmetlerin veya kurumun neden olduğu sosyal zararların değerinden ayrı, bağımsız bir vergiyi açıklayamıyor olması noktasında toplanmaktadır.³¹

²⁹ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 193,194.

³⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 116.; ABAÇ Selçuk, **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme: Kurumlar Vergisinin Mikro ve Makro Tesirleri**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği , İstanbul 1974, s. 8.

³¹ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 195.

e. Piyasa Başarısızlıklarını Giderme ve Sosyal Denetleme Aracı Olması

Çağımız serbest piyasa ekonomisi içinde şirketlerin sınırsız büyüme ve güç toplama eğilimi vardır. Bu kontrolsüz büyümeyi önlemek, piyasalarda monopolleşmelere engel olmak için birtakım kurallar konulmaktadır. Bu kuralların yanında da vergileme bu amaçlara hizmet eder şekilde kullanılabilir. Kurumlar vergisi monopol, oligopol gibi eksik rekabet piyasalarındaki oluşumların aşırı kârlarını vergilendirerek piyasa başarısızlıklarını da törpülemektedir.³² Kurumlar vergisi de piyasaların kontrol edilmesi amacına uygun olarak kullanılmıştır.

Bu ereğe, vergi matrahına veya kurum büyüklüğüne göre artan oranlı bir kurumlar vergisi ile ya da küçük ölçekli, topluma zararlı olacak bir büyüklüğe erişmemiş şirketlere sağlanacak muafiyetlerle ulaşılması daha uygundur.

f. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisinin Boşluklarını Doldurması

Bu görüşe göre kurumlar vergisi gelir vergisinin tam olarak ödenmesini sağlama fonksiyonunu yerine getirmektedir. Kurumlar vergisi kişilerin gelirlerini kurum bünyesinde tutarak vergi yükümlülüğünü azaltma ihtimalinin önüne geçilmesini sağlar.³³ Sermaye şirketlerinin dağıtmadığı

³² EDİZDOĞAN/ÇELİKKAYA, (2010), s. 137.

³³ EDİZDOĞAN/ÇELİKKAYA, (2010), s. 136.

kazançlar (temettü) gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Dağıtılmayan bu kazançlar sermaye artışı vergilendirilmiyorsa, öncelikle kuruma sonunda da ortaklara – pay sahiplerine- vergilendirilmemiş kazanç olarak döner. Kurumlar vergisi alınması ile bu açık kapanmaktadır.

Ancak bahsi geçen açık kurumlar vergisi dışında sermaye artışının paraya çevrilmesinin vergilendirilmesi gibi başka önlemlerle de kapatılabilir.³⁴

g. Ayırma İlkesinin Kullanılması İmkânı

Ayırma ilkesi; emekten elde edilen gelirin sermayeden elde edilen gelir karşısında korunması esasına dayanır. Bu ilke, ödeme gücü dayanıklılığı bakımından emekten kaynaklanan gelirin sermayeden kaynaklanan gelire kıyasla korunması gerekliliği düşüncesi ile ortaya atılmıştır.³⁵

Birtakım düşünürler kurumlar vergisinin uygulanmasının bu prensibin bir gereği olduğunu ileri sürmüştür. Kurumlar vergisinin uygulanması ile fiziki sermayeden elde edilen gelir önce kurum nezdinde ardından ortak nezdinde vergilendirilecek böylelikle beşeri sermaye olan emekten elde edilen gelirin vergilendirilmesinin ağırlığı giderilmiş olacaktır.³⁶ Ancak bu noktada belirtmekte fayda vardır ki ayırma prensibinin tatbiki için kurumlar vergisi uygulaması zorunlu değildir; oransal değişimler de bu ilkenin tatbikini sağlayacaktır.

³⁴ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 196.

³⁵ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi (2014a), s. 255.

³⁶ EDİZDOĞAN/ÇELİKKAYA, (2010), s. 135.

h. Kurumlar Vergisinin Uygun Bir Vergi Kaynağı Olması

Sermaye şirketleri gibi kurumlar vergisi mükellefleri günümüzde düzenli muhasebe kayıtlarının tutulması gibi nedenlerle verimli ve kolay bir vergilendirme kaynağı teşkil etmektedir. Ayrıca ayırma ilkesinde de bahsedildiği gibi toplum nezdinde sermaye gelirlerinin emek gelirleri karşısında daha az korumaya sahip olması, hisse senedi sahiplerinin refah sahibi kişiler olduğu varsayımı nedeniyle sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi gerçek kişilerin vergilendirilmesinden daha az tepki doğuracaktır.³⁷ Kurumlar vergisi ile de devlet düşük bir dirence karşılık fazla ve geniş kaynaklı bir gelir elde eder.

Ancak bu görüş verginin niçin var olduğunu izah etmektedir; ayrı bir kurumlar vergisinin varlığını haklı göstermemektedir. Zira devletin gelir elde etme amacı vergilerin geneline hâkimdir.³⁸

Günümüzde gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine gerek olup olmadığı tartışması bir nebze olsun önemini kaybetmiştir. Günümüzde esas

³⁷ HARRISS C. Lowell, *“İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma”*, Çev.: İzzettin ÖNDER, Maliye Enstitüsü Konferansları Ondokuzuncu Seri, Y. 1969, İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 30.

³⁸ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 197,198.

tartışılan nokta gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında entegrasyon (bütünleşme, uyum)³⁹ sağlanıp sağlanamadığına yöneliktir.⁴⁰

III) KURUMLAR VERGİSİNİN POZİTİF HUKUKTAKİ YERİ

1) Genel Açıklama

Kurumlar vergisi 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁴¹ ile düzenlenmiştir. Bu başlık altında kurumlar vergisinin unsurlarına kısa bir biçimde değinilecektir.

2) Kurumlar Vergisinin Konusu

KVK'nın 1. maddesine göre kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kazanç; *“satılan bir mal, yapılan bir iş veya harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri, temettü”* olarak tanımlanmıştır.⁴²

KVK'nın 1. maddesinin 2. fıkrası; *“Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.”* düzenlemesine yer vermiştir. Bu hükümde

³⁹http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56efe52e7c07d8.26401135 , Erişim Tarihi: 21.03.2016

⁴⁰ DUE, (1967), s. 248.; Kurumlar vergisi ile gelir vergisi arasında entegrasyonu sağlamak için uygulanan modeller için ayrıntılı bkz.: OZANSOY Ahmet, *“Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”*, Mali Çözüm Dergisi, S. 97, Y. 2010, s. 133-166.; BAŞARAN YAVAŞLAR, (2011), s. 119-125.

⁴¹ R.G. Sayısı: 26205 – Tarihi: 21.06.2006 (Buradan sonra KVK olarak anılacaktır.)

⁴²http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5710d21f204591.82789315

de belirtildiği gibi GVK'nın 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarının kurumlar tarafından elde edilmesi ile kurum kazancı oluşur;

“Gelirin unsurları

Madde 2

Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- 1. Ticarî kazançlar,*
- 2. Ziraî kazançlar,*
- 3. Ücretler,*
- 4. Serbest meslek kazançları,*
- 5. Gayrimenkul sermaye iratları,*
- 6. Menkul sermaye iratları,*
- 7. Diğer kazanç ve iratlar.*

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.”

Kazanç, gelir vergisinde yalnızca ticari ve zirai kazançlar için kullanılırken kurumlar vergisinde iratları da kapsamaktadır. Doktrinde kurum kazancı

ifadesinin yanına “ve iratları” ibaresinin de eklenmesi gerektiğine ilişkin görüş mevcuttur.⁴³

Kurum tarafından elde edilen gelirin yukarıda sayılan türlerden hangisine girdiği kurumlar vergisi kapsamında, zirai kazançlar dışında, ayrıca bir önem arz etmemektedir. Zira, KVK’nın 6. maddesinin (2) nolu fıkrası düzenlemesi gereğince *“Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59. maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.”*⁴⁴

Ticari kazanç GVK madde 37’de tanımlanmıştır. Buna göre; *“Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır.”*. Söz konusu hükümde ticari ve sınai faaliyetin tanımı yapılmamıştır ancak bunlara kısaca değinmek gerekirse;

6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu⁴⁵ ilk maddesinde sınaî faaliyeti *“Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkebini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden*

⁴³ ERGİNAY, (1971), s. 200.

⁴⁴ *“GVK Madde 59:*

...

Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58’inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.”

⁴⁵ R.G. Sayısı: 9593– Tarihi: 24.04.1957

yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler (sanayi işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri)sayılır..."olarak tanımlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ticari faaliyetin doğrudan bir tanımını vermemiştir. Ancak ticari faaliyete, sınai faaliyetler sonucu elde edilen malların dağıtılması, pazarlanması ve satılması ile bunları destekleyen bankacılık, reklamcılık gibi ticari bir şekilde işletilen bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil, iş ve hizmetler denilebilir.⁴⁶

Ticari ve sınai faaliyet vergisel anlamıyla, belli özellikleri sağlayan gelir getirme amacı taşıyan faaliyetlerdir. Bu özellikler şunlardır⁴⁷;

- Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir. Ticari faaliyet içinde hem beşeri hem de fiziki sermayeyi bulundurur. Yalnızca sermayeye dayanan gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradından bu özelliği ile ayrılmaktadır.
- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir.⁴⁸ Devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması devamlılığın tespiti için yeterli bir unsurdur.⁴⁹ Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla

⁴⁶ UYSAL Ali/EROĞLU Nurettin, **Açıklamalı ve İtihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, Sevinç Matbaası, 3. Baskı, Ankara 1991, s. 66.

⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, Y. 2016.

⁴⁸ UYSAL/EROĞLU, (1991), s. 66.

⁴⁹ ATABEY Tuncel, **Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi, S. 318, Y. 2015, s. 21.

takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılmaktadır.⁵⁰

- Faaliyetler bir organizasyon dâhilinde yapılmalıdır. İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması gibi eylemler organizasyonun varlığına ilişkin emarelerdir.⁵¹
- Müessesenin, ticari ve sınaî bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir. Örneğin, yapılan iş gerektiriyorsa bir deponun bulunması, ticari yardımcılardan yararlanılması, tabela bulunması gibi kıstaslar bu özelliğin sağlandığını gösterir niteliktedir.⁵²

Bu belirtilen özellikleri sağlayan faaliyetler dışında GVK 37. maddede ayrıca belirtilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar da ticari kazançtır. Bunlar;

⁵⁰ Danıştay 3. D. 1996/6825 E., 1998/455 K., 18.02.1998 K.T.; “Elde edilen gelirin ticari kazanç sayılabilmesi için faaliyetin devamlı olarak, ticari bir organizasyon içinde yapılması gerekir. Ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılmayan veya yapılmakla birlikte devamlılık unsurunu taşımayan faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olarak nitelendirilemez. “ Benzer kararlar; Danıştay 3. D. 2010/3441 E., 2012/304 K., 07.02.2012 K.T.; Danıştay 4. D. 2008/2968 E., 2009/1232 K., 16.03.2009 K.T.

⁵¹ Danıştay 9. D. 2006/2557 E., 2008/718 K., 12.02.2008 K.T.; “Gelir Vergisi Kanununda ticari faaliyetin açık bir tanımı yapılmamış, yalnızca ticari kazanç tanımlanmıştır. Ancak, bu Kanunda arızı ticari muamelelerden sağlanan kazançların arızı kazanç olarak sayılmış olması ticari faaliyetin esas itibarıyla devamlı ve mutad olarak yapılması gerektiğini göstermektedir. Devamlılığın objektif ölçüsü ise, ticari bir organizasyonun varlığıdır. Ticaret Kanununda da ticari faaliyet ticari işletme kavramına bağlanmış, ticari işletme çerçevesinde yapılan faaliyetler ticari faaliyet niteliğinde kabul edilmiştir.. Benzeri yönde; 28.11.2012 K.T.; Danıştay 3. D. 2010/2303 E. 2012/3985, 28.11.2012 K.T.; Danıştay 3. D. 2010/3441, 2012/304 K., 07.02.2012 K.T. ; “...iktisadi işletme ise devamlılık arz eden ticari, sınaî ve zirai bir faaliyetin bulunması halinde söz konusu olabileceği gibi faaliyetin; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmının yerine getirilmesi olarak tanımlanan ticari organizasyonu gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda da kabul edilebilmektedir”.

⁵² ATABEY, (2015), s. 21.

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;
7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlardır.

KVK'nın 2. maddesinde gösterilen mükellef kurumların söz konusu faaliyetler ve bunlar dışında kalan faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazanç ticari kazanç hükmündedir ve kurumlar vergisine tabidir.

3) Kurumlar Vergisini Doğuran Olay

Vergiye doğuran olay, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olay veya hukuki durumdur.⁵³ Kurumlar vergisini doğuran olay kurum kazancının elde edilmesidir.

KVK'nın 6. maddesinin 2. fıkrasında "*Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...*" hükmüne yer verilmiştir. Ticari kazanç hükümlerine göre "elde etme"nin gerçekleşebilmesi için gelirin alacak olarak doğmuş olması yeterlidir.⁵⁴ Bu durumda kurumun alacağının doğması ticari kazancın elde edilmesi; bu sebeple de kurumlar vergisinin doğması için yeterlidir.

Hal böyle iken, mükellef kurumların kazançlarının mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştikleri anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak ve

⁵³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 90.; "*Vergi konusunun mülkiyeti, elde edilmesi, kullanılması, tüketimi veya alış ve satışı vb. şeklideki ilişkilere 'mükellefiyet doğurucu olay' veya 'vergiyi doğuran olay' denilmektedir.*"; TURHAN, (1979), s. 61.

⁵⁴ Bu durum muhasebe ilkelerinde tahakkuk esası olarak düzenlenmiştir. Tahakkuk esası; gelir ve giderlerin tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleştikleri dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmasını ifade etmektedir.; UYSAL/EROĞLU, (1991), s. 73.; Danıştay 4. D. 2011/2280 E., 2011/4493 K., 26.05.2011 K.T. "*Türk vergi sisteminde ticari kazançta tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması gerekli ve yeterlidir. Diğer yandan, kural olarak bir sözleşme kurulduğu andan itibaren hüküm ve sonuçlarını doğurmaya başlar ve taraflar artık tek yanlı olarak bu sözleşmeden dönemezler. Doktrindeki yerleşik görüşe göre, hazırlar arasında kabule dair iradenin, diğer bir anlatımla, tarafların birbirine uygun rızalarının beyanıyla sözleşme tamamlanacağı gibi aynı anda hükümlerini de meydana getirir... Her ne kadar, 16.11.2006 tarihli sözleşmede, iştirak hisselerinin alıcıya ciro edilmesi satış bedelinin tahsiline bağlanmış, bu işlem 2.1.2007 tarihinde gerçekleştirilmiş ve bu sebeple beyan 2007 yılında yapılmış ise de iştirak hisselerinin ciro edilmesi Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ve tarafların karşılıklı anlaşmaları suretiyle yapılan bir devir işlemidir. Ancak, bir önceki paragrafta da sayıldığı gibi 2006 yılında karşılıklı ve tek taraflı olarak gerçekleştirilen işlemler dikkate alındığında, satış işleminin 2006 yılında yapıldığı, alacağın aynı yılda hesaben tahakkuk ettiği ve nitelik/tutar yönünden kesinlik kazandığı sonucuna ulaşılmaktadır.*"

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁵⁵ 19. maddesinde⁵⁶ de belirtildiği üzere Devlet bakımından vergi alacağı, mükellef bakımından da vergi borcu doğmuş olacaktır.

4) Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nın 2. maddesinde gösterilmiştir. Bunlar; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişiler olarak belirtilmesi yanıltıcı olmaktadır. Sayılan mükellefler arasında tüzel kişiliği haiz olmayan kuruluşlar yer aldığı gibi dernek ve vakıflar da tüzel kişi olmalarına rağmen bizzat kurumlar vergisi mükellefi değildir; bunların iktisadi işletmeleri mükellef olarak belirlenmiştir.

A) Sermaye şirketleri

a) Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁵⁷ hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir.

⁵⁵ R.G. Sayısı: 10703- Tarihi: 10.01.1961. (Buradan sonra VUK olarak anılacaktır.)

⁵⁶ "VUK Madde 19-Vergiye doğuran olay:

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.⁵⁸

Türk Ticaret Kanunu 124. maddede ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte belirtilen kollektif şirket ve adi komandit şirketler sermaye şirketi mahiyetinde değildir. Şahıs şirketleri olarak belirtilen kollektif şirket ve adi komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

b) Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenleme ve Denetimine Tabi Fonlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesine göre Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmakta ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

⁵⁷ R.G.. Sayısı: 27846 - Tarihi: 14.02.2011

⁵⁸ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, R.G. Sayısı: 26482, Tarihi: 03/04/2007

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/2.html Erişim Tarihi: 04.04.2016

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar yatırım fonu, varlık finansmanı fonları, konut finansmanı fonları, emeklilik yatırım fonlarıdır.⁵⁹

B) Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1. maddesinde kooperatifler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

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

KVK'nın 2. maddesinde kooperatiflerin, Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiştir. Bu çerçevede kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.⁶⁰

Bunun yanı sıra aşağıda inceleneceği üzere kooperatiflerin bazı kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

⁵⁹ Bu fonların ilk üçü 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda, dördüncüsü ise 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda düzenlenmiştir.

⁶⁰ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

C) İktisadi Kamu Kuruluşları

İktisadi kamu kuruluşları, devletin ekonomik hayata girişimci olarak katılması sonucunda ortaya çıkan kurumlardır.⁶¹ Anayasa'nın 165. maddesinden yola çıkılarak İdare Hukuku'nda *"kamu iktisadi teşebbüsleri"* kavramı altında toplanan⁶² bu kuruluşlar, KVK'nın 2. maddesinde *"sermayesinin yarısından fazlası, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları"* olarak tanımlanmıştır.

Kavrama kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında aşağıda kısaca değinilecektir.

a) Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere, Diğer Kamu İdarelerine ve Kuruluşlarına Ait Veya Bağlı Olan Ticari, Sınai ve Zirai İşletmeler

KVK'nın 2. maddesinin 3. fıkrası; *"Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur."* düzenlemesini içermektedir.⁶³

⁶¹ GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara 2011, s. 540.

⁶² *ibid.*

⁶³ Danıştay 3. D. 2010/3441 E., 2012/ 304 K., 07.02.2012 K.T.; *"Belediyeler, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi değildir. Devamlılık arz edecek şekilde yürüttükleri ticari, sınai ve zirai faaliyetleri nedeniyle Belediye tüzel kişiliğinde oluşan iktisadi işletmeleri kurumlar vergisine tabidir..."*

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, devletin kendi kendini vergilendirmesi gibi görülecekse de madde gerekçesi bu vergilendirmenin nedenlerini ortaya koymuştur;

“...kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Özelleştirme uygulamalarının yoğunlaştığı günümüzde piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır. Vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer vergi mükellefleri gibi defter ve belge düzenine uymak, hesap tutmak, bilanço çıkartmak, maliyet ve fayda analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle kısmen yolsuzlukların önüne geçmek mümkün olabilecektir...”

Bu nedenler; serbest rekabet koşullarının korunması ve özel şirketlerin taşıdığı yükümlülüklerle iktisadi kamu kuruluşlarının verimlilik, şeffaflık ve hesap verilebilirliğinin artacağı düşüncesi olarak özetlenebilir.⁶⁴

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsamaktadır.

⁶⁴ CAPOBIANCO, Antonio/ CHRISTIANSEN Hans (2011), "Competitive Neutrality and State-Owned Enterprises: Challenges and Policy Options", OECD Corporate Governance Working Papers, No. 1, OECD Publishing, Paris, s. 3.

Bir iktisadi kamu kuruluşunun varlığından söz edilebilmesi için kuruluşun;

- Kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması

gerekmektedir.⁶⁵

b) Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticari, Sınai ve Zirai İşletmeler

KVK'nın 2. maddesinin 4. fıkrasına göre yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir.

Yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkeleri geçerlidir.

D) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar kurumlar vergisi mükellef değilken bunlara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir.

⁶⁵ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 56. maddesine göre dernek; “ ...gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.”olarak tanımlanmaktadır.

Aynı kanunun 101. maddesine göre vakıflar da; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.” olarak tanımlanmaktadır.

KVK'nın 2. maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler; dernek ya da vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.⁶⁶

⁶⁶ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.; AYDIN Erkan, **Gelir Vergisi ve**

E) İş ortaklıkları-Joint Venture

İş ortaklığı Türk Hukuku'nda joint venture sözleşmesi altında; *“iki veya daha çok ortağın kendi faaliyetlerini sürdürürken, belli bir işi görmek üzere sürekli veya geçici olarak bir şirket kurup, bu şirkete kendi işletmelerinden teknik, malî ve ticarî destek sağlamak üzere anlaşma”* olarak tanımlanmaktadır.⁶⁷

KVK'nın 2. maddesinin 7. fıkrasında ise iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, 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 şeklinde tanımlanmıştır.

İş ortaklıkları, kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, bu ortaklar sadece belli bir işin birlikte yapımını yüklenmek için bir araya gelmişlerdir.⁶⁸

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için şu unsurları taşıması gerekmektedir;

Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016.

⁶⁷ YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara 2005, s. 614.

⁶⁸ TEKİNALP Ünal/TEKİNALP Gülören, *“Joint Venture”*, Prof. Dr. Yaşar Karayalçın'a 65. Yaş Armağanı, Ankara 1989, s. 150. ; Danıştay 4. D. 2007/2306 E., 2008/4933 K., 03.12.2008 K.T.

- Ortaklardan en az biri kurumlar vergisi mükellefi olmalı,
- Ortaklık belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulmalı,
- İş ortaklığı konusu belli bir iş olmalı,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesi öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesi olmalı,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir bölümünden değil, tamamı bakımından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazanç paylaşılmalıdır.⁶⁹

5) Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri

KVK, yukarıda sayılan mükellef kurumların vergilendirilmesinde iki mükellefiyet şekline yer vermiştir. Bu ayrım, mükellef kurumların kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmamasına göre yapılmıştır. Kanuni merkez, bu kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise faaliyetlerin fiilen toplandığı ve yürütüldüğü merkezdir.

Bu kurumların hukuki nitelikleri Kanunun 3. maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre;

“Tam ve dar mükellefiyet

⁶⁹ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Madde 3:

- (1) *Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.*
- (2) *Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler..."*

A) Tam mükellefiyet

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar mukim⁷⁰ sayılarak, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir. İş merkezi kavramının getiriliş sebebi, çok uluslu şirketlerin kanuni merkezlerini kurumlar vergisi oranlarının düşük olduğu ülkelerde göstermesi nedeniyle doğan muvazaalı durumları en aza indirmektir.⁷¹

⁷⁰ Resident

⁷¹ Vergi cennetlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; ÖZ Semih N., **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.; ZUCMAN Gabriel, **Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği**, Çev. Yasemin ÖZDEN CHARLES, Yordam Kitap, 2015.; PALAN Ronen/ MURPHY Richard/ CHAVAGNEUX Christian, **Tax Havens: How Globalization Really Works**, Cornell University Press, 2009.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 336.

B) Dar mükellefiyet

a) Genel Açıklama

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar gayri mukim⁷² sayılarak, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Buna göre kurumların Türkiye’de dar mükellef statüsünde vergilendirilmeleri kanuni merkezleri ve iş merkezleri Türkiye’de olmaksızın vergilendirilecek nitelikte faaliyette bulunmalarına bağlıdır.⁷³

b) Dar mükellefiyette kurum kazancı

KVK’nın 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar sayma yöntemi ile belirtilmiştir. Bunlar aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- VUK hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar⁷⁴,
- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,

⁷² Non-resident

⁷³ ÖNER Cihat, “*Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine*”, AÜHFD, C. 63, S. 2, Y. 2014, s. 367.

⁷⁴ Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.

- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

KVK’nın 3. maddesinde belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında GVK’nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

6) Kurumlar Vergisine İlişkin Muafiyetler

Vergi muafiyeti vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya kişi gruplarının kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.⁷⁵ Kurumlar vergisine ilişkin muafiyetler KVK’nın 4. maddesinde sayılmıştır. Bu hükme göre şu kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur;

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser,

⁷⁵ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi (2014a), s. 159.

sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar,⁷⁶

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler,
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları,
- Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları,
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde

⁷⁶ Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri söz konusu bu muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.

bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 5602 sayılı Kanun'un⁷⁷

3. maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar⁷⁸,

- Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler,
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri; belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri; kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar,
- Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

⁷⁷ Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 26469 – Tarihi: 21.03.2007)

⁷⁸ “**Madde 3:**

Bu Kanunun uygulanmasında;...

İlgili kurum ve kuruluş: İlgili mevzuat çerçevesinde şans oyunu tertip etme hak ve yetkisine sahip kurumlar ile bu hak ve yetkinin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişilerini, ... ifade eder.”.

- Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine⁷⁹ ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri,
- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,
- Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

⁷⁹ Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamaktadır.

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler,
- 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun⁸⁰ 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri,⁸¹
- Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması kaydıyla, Ekonomi

⁸⁰ R.G. Sayısı: 24721 – Tarihi: 09.04.2002

⁸¹ “**Madde 7/A:**

Bu Kanun kapsamındaki halka açık olmayan kurum ve kuruluşlara ait taşınır ve taşınmazlar ile kullanma, yararlanma, işletme ve sair haklar gibi maddi olmayan varlıklara ilişkin, ilgili kurumların görüşleri alınarak alım, satım, geri alım, kiraya verme, geri kiralama, bedelli veya bedelsiz devir ve benzeri işlemleri mevzuatta yer alan şekil kurallarına tabi olmaksızın tesis etmeye ve bu işlemleri aynı usule tabi olarak yapmak üzere 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun kuruluş, tescil, denetleme, sermaye, tasfiye ve işleyişe ilişkin hükümlerine bağlı olmaksızın özel hukuk tüzel kişiliğini haiz varlık kiralama şirketleri kurmaya veya özel hukuk tüzel kişiliğini haiz varlık kiralama şirketleri kurmak üzere kamu sermayeli kurumları görevlendirmeye Bakan yetkilidir...”

Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri.⁸²

Sayılan bu kurumların kazançları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Vergiden muaf kurumlar, muafiyetleri sırasında kurumlar vergisine ilişkin mükellefiyet tesis ettirmez ve beyanname vermezler. Ancak bir kurumun kurumlar vergisinden muaf olması bildirimde bulunma, defter tutma ve bu defterleri tasdik ettirme gibi ödev ve yükümlölüklerini ortadan kaldırmamaktadır.⁸³

7) Kurumlar Vergisine İlişkin İstisnalar

A) Genel Açıklama

Vergi istisnası idari, sosyal, iktisadi ve siyasal nedenlerle belirli bir vergi konusunun vergilendirme dışı bırakılmasıdır.⁸⁴ Kurumlar vergisine ilişkin başlıca istisna hükümleri KVK'da düzenlenmiştir. Ancak bu kanunun yürürlük tarihinden önce diğer özel kanunlarla getirilmiş olan istisna hükümleri de geçerliliklerini sürdürmektedir.

⁸² Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

⁸³ <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm> Erişim Tarihi: 05.02.2016

⁸⁴ TURHAN, (1979), s. 148.

B) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar

Kurumlar vergisine ilişkin istisnalar KVK'nın 5, 5/A ve 5/B hükümlerinde sayılmıştır. Bu hükümlere göre şu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- Kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları,⁸⁵
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;⁸⁶

- i. İştirak payını elinde tutan şirket, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olmalı,

⁸⁵ Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

⁸⁶ Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için belirtilen şartlar aranmaz.

- ii. Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payı kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulmalı,
 - iii. Yurt dışı iştirak kazancı, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınmalı; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurum faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınmalı,
 - iv. İştirak kazancı, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmelidir.
- 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,

- Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı,
- Türkiye’de kurulmuş 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,
- Türkiye’de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Türkiye’de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Türkiye’de kurulu emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Türkiye’de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,
- Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı,
- Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın

bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı,

- Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

- i. Bu kazançlar, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınmalı,

- ii. Kazançlar elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmalı,

- iii. Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlar, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınmalıdır.

- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar,

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin

işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar,

- Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için; tüketim kooperatiflerinde ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine; üretim kooperatiflerinde ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine; kredi kooperatiflerinde ise ortakların kullandıkları kredilere göre hesapladıkları risturnlar,
- Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun⁸⁷ kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar,
- Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık

⁸⁷ Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu (R.G. Sayısı: 28496 – Tarihi: 13.12.2012)

kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar,

- Yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançlar,
- Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların; devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların; Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların; Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50’si.

C) Diğer Kanunlarda Düzenlenen İstisnalar

KVK’nın 35. maddesi “Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.” hükmüne yer vermiş ve bu düzenlemelerin ancak Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nda yapılacak değişiklikler ile yapılabileceğini

belirtmiştir. Ancak kanunun 1. geçici maddesinin 9. fıkrası *“Bu kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.”* diyerek 35. maddenin istisnasını belirlemiştir.

Bu düzenlemelere göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlüğünden önce, diğer kanunlarla getirilmiş kurumlar vergisine ilişkin istisna hükümleri geçerliliğini sürdürürken bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren KVK, GVK ve VUK dışında kalan kanunlarla getirilecek istisna hükümleri kurumlar vergisi bakımından geçersiz olacaktır.

KVK dışında yer alan kurumlar vergisi istisnaları genellikle belli yatırımları teşvik amacı ile getirilmiştir. Bu istisnalar şunlardır;

- GVK 19. maddesine göre, kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40’ını vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapabileceklerdir.
- 1999 tarihli 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un⁸⁸ 12. maddesi *“Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk*

⁸⁸ R.G. Sayısı: 23913 – Tarihi: 21.12.1999. Kanunun amacı 1. maddesinde belirtilmiştir; *“Bu Kanunun amacı, oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticarî yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmaktır.”*.

Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır...” düzenlemesini içermektedir. Bu düzenlemeye göre anılan sicile kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna hükmünün uygulanabilmesi için gemi ve yatların işletilmesi gerekmektedir; örneğin gemi ve yatların münhasıran otel ve restoran işletmeciliğinde kullanılması söz konusu hüküm kapsamında işletilme sayılmayacağından bu faaliyetlerden elde edecekleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilemeyecektir.⁸⁹

- 2001 tarihli 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun⁹⁰ geçici 2. maddesinin değişik birinci fıkrası *“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”*

⁸⁹ ÖZBEK Harun Naci, *“Diğer Kanunlarda Yer Alan Kurumlar Vergisi İstisna Hükümleri”*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 335, Y. 2016, s. 25.

⁹⁰ R.G. Sayısı: 24454 – Tarihi: 06.07.2001. Kanunun amacı 1. maddesinde belirtilmiştir; *“Bu Kanunun amacı, üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.”*.

düzenlemesini içermektedir. Yönetici şirket, belirtilen kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, teknoloji geliştirme bölgesinin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirkettir. Bu düzenleme ile yönetici şirketlerin söz konusu Kanunun kapsamında elde ettikleri kazançlar ve teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için hasılat, maliyet ve gider gibi kayıtlarını bu faaliyetlerin dışındaki faaliyetlerinden sağladığı kazançların kaydından ayrı tutması gerekmektedir.⁹¹

- 1985 tarihli 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na⁹² 2004 yılında eklenen geçici 3. madde *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır."* düzenlemesini içermektedir. Bu düzenleme ile serbest bölgelerde faaliyette bulunmaya ruhsatı olan

⁹¹ ÖZBEK, (2016), s. 27.

⁹² R.G. Sayısı: 18785 – Tarihi: 15.06.1985. Kanunun amacı 1. maddesinde belirtilmiştir; *"Bu Kanun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar"*.

mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere yalnızca bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.⁹³

8) Kurumlar Vergisi Oranı

A) Genel Açıklama

Ödenecek vergi miktarının matrahın belli bir yüzdesini ifade etmesi halinde *vergi oranından* söz edilir.⁹⁴ Kurumlar vergisi oranı KVK'nın 32. maddesinde gösterilmiştir. Bu hükme göre; “*Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır.*”.

Kurumlar vergisi 1950 yılında Türk Vergi Sistemine %10'luk oranla giriş yapmıştır.⁹⁵ 1960 yılında bu oran %20'ye, 1964 yılında ise 1980'e kadar uygulanmak üzere %25'e yükseltilmiştir.⁹⁶ 1980 sonrasında, vergi sisteminde yapılan değişikliklerle kurum kazançlarına uygulanan %20 oranındaki gelir vergisi stopajı yöntemi kaldırılarak Kurumlar Vergisi oranı %50 oranına

⁹³ KIZILOĞLU Şükrü, “*Vergi Avantajları*”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 1, S. 1, Y. 1999, s. 60.

⁹⁴ NEUMARK Fritz, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, İsmail Akgün Matbaası, 4. Bası, İstanbul 1951, s. 69.

⁹⁵ ARMAĞAN Ramazan, “*Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerinde Etkileri*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 12, S. 3, Y. 2007, s. 232.

⁹⁶ VARGAN, (1987), s. 91.; ARMAĞAN, (2007), s. 232.

yükseltilmiş ve dağıtılan kâr payı üzerinden dikkate alınacak olan vergi alacağı uygulamasına geçilmiştir.⁹⁷

1981 yılında %50 oranında uygulanan kurumlar vergisi 1982 yılında %40'a düşürülmüştür.⁹⁸ 1985 yılında vergi alacağı uygulamasına son verilmiş,⁹⁹ 1987 yılında kurum kazançlarının %46 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacağı düzenlenmiştir.¹⁰⁰

1995 yılından itibaren vergi alacağı uygulamasına yeniden dönülerek %46 olan kurumlar vergisi oranı %25'e düşürülmüş ve kâr payı üzerinden %10 veya %20 oranında gelir vergisi stopajı uygulanmıştır.¹⁰¹

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde 4369 sayılı Kanunla¹⁰² yapılan değişiklik ile vergi oranı %30 olarak belirlenmiş ve yeni bir uygulama olarak "Geçici Vergi" vergi sistemimize dâhil edilmiştir.

⁹⁷ VARGAN, (1987), s. 131.; ARMAĞAN, (2007), s. 232.

⁹⁸ VARGAN, (1987), s. 131.

⁹⁹ ARMAĞAN, (2007), s. 232.

¹⁰⁰ 3332 sayılı Sermaye Piyasasının Teşviki, Sermayenin Tabana Yaygınlaştırılması ve Ekonomiyi Düzenlemede Alınacak Tedbirler ile 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3182 Sayılı Bankalar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 19417 Mük. - Tarihi: 31.03.1987)

¹⁰¹ ARMAĞAN, (2007), s. 233.

¹⁰² 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.. Sayısı: 23417 - 29.07.1998)

Son yıllarda OECD üyelerinin büyük bir kısmında olduğu gibi¹⁰³ kurumlar vergisi oranı Türkiye’de de düşürülmüş; 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ile de kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiştir.

B) İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

a) KVK 32/A Maddesinde Düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi

KVK’ya 5838 sayılı Kanun’la¹⁰⁴ eklenen 32/A maddesi indirimli kurumlar vergisini düzenlemiştir. Bu hükme göre birtakım şartların sağlanması halinde bazı kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisine tabi olabilecektir.

Mükellefler indirimli kurumlar vergisinden, finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 4283 sayılı Kanun¹⁰⁵ ile 3996 sayılı Kanun¹⁰⁶ kapsamında yapılan yatırımlar ile

¹⁰³ LORETZ Simon, *“Corporate Taxation in the OECD in a Wider Context”*, Oxford Review of Economic Policy, V. 24, N. 4, Y. 2008, s. 641.; ÇELİKKAYA Ali, *“Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme”*, Maliye Dergisi, S. 159, Y. 2010, s. 37.

¹⁰⁴ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 27155 - Tarihi: 28.02.2009)

¹⁰⁵ Yap-İşlet-Devret Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 23054 - Tarihi: 16.07.1997)
“Madde 1 - Bu Kanunun amacı; "Yap-İşlet Modeli" ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemektir. Hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santraller bu Kanunun kapsamı dışındadır.”

¹⁰⁶ Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 21959 - Tarihi: 13.06.1994)

rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılanlar dışında kalan ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlar bakımından yararlanılabilecektir.¹⁰⁷

Söz konusu hükmün uygulanmasında Bakanlar Kurulu istatistiki bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırır, gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımların büyüklüklerini belirler.

Yatırıma katkı tutarı indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devlet tarafından karşılanan tutarını; bu tutarın toplam yatırıma bölünmesi ile elde edilen oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir. KVK 32/A maddesi ile Bakanlar Kurulu, yatırımlarda katkı oranı %55'i; yatırım oranı 50.000.000 -TL'yi aşan

"Madde 2 - (Değişik birinci fıkra: 24/11/1994 - 4047/1 md.) Bu Kanun, köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, kongre merkezi, kültür ve turizm yatırımları, ticari bina ve tesisler, spor tesisleri, yurtlar, tema parklar, balıkçı barınakları, silo ve depo tesisleri, jeotermal ve atık ısıya dayalı tesisler ve ısıtma sistemleri elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu ve raylı sistemler, gar kompleksi ve istasyonları, teleferik ve telesiyerj tesisleri, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları ve gümrük tesisleri, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları kapsar."

¹⁰⁷ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 10) (R.G. Sayısı: 29792 - Tarihi: 05.08.2016)

yatırımlarda ise %65'i aşmamak üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulatma hususunda yetkilendirilmiştir.

Bu düzenleme ile Bakanlar Kurulu tarafından kişi başına düşen milli gelir ve sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri göz önünde tutularak yapılacak olan bölgesel ayrımlara göre birtakım yatırımlara indirimli kurumlar vergisi uygulanarak bu bölgelere yatırımda vergisel teşvik sağlanmıştır.

b) KVK Geçici 4. Maddesinde Düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi

KVK'ya 5838 sayılı kanun ile eklenen Geçici Madde 4 *"Münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektöründe faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31.12.2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını %75'i geçmemek üzere indirimli uygulatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir."* düzenlemesini içermektedir.

Bu hükme göre geniş anlamda tekstil sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin 31.12.2010 tarihine kadar Bakanlar Kurulunca belirlenen illere taşınması ve 50'den fazla kişi istihdam etmesi halinde belli bir süre için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkün olacaktır.

9) Kurumlar Vergisinin Matrahı: Safi Kurum Kazancı

A) Genel Açıklama

Verginin konusu, kanuni mükellefiyetin doğmasını gerektiren şey¹⁰⁸; verginin üzerine konulduğu unsurdur¹⁰⁹. Kurumlar vergisinin konusu da kurum kazancıdır. GVK'nın 2. maddesinde ele alınan 7 gelir türünün kurumlarca elde edilmesi halinde kurum kazancından söz edilir.

Vergi matrahı ise üzerinden vergi hesaplanacak olan ekonomik birim olarak ifade edilir.¹¹⁰ Kurumlar vergisinin matrahı günümüzdeki genel uygulamaya erişinceye kadar çeşitli şekillerde tespit edilebilmiştir. Bu hesaplamalar şirket mal varlığı, dağıtılan kâr, ihtiyat olarak ayrılan kâr, aşırı kâr üzerinden yapılmıştır.¹¹¹ Ancak günümüzde matrah yaygın olarak kurumun safi kazancı üzerinden belirlenmektedir.¹¹²

Aşağıda safi kurum kazancı kavramına değinilecek, ardından da ikinci bölümde safi kurum kazancının tespiti ile buna ilişkin hükümler incelenecektir.

¹⁰⁸ NEUMARK, Maliyeye Dair (1951), s. 63.

¹⁰⁹ TÜRK, Kamu Maliyesi (1996), s. 138.

¹¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 87.

¹¹¹ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 216.

¹¹² OECD (2016), Tax on corporate profits, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm> Erişim Tarihi: 17.11.2016

B) Safi Kurum Kazancı

GVK'nın 1. maddesi geliri "...Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlamıştır.¹¹³ Bu tanımdan da görüldüğü üzere gelirin özelliklerinden biri de safi olmasıdır.¹¹⁴ Safi; katıksız, net demektir.¹¹⁵

Gayrisafi hasılatın; yani kanunda sayılan gelir **unsurları** kapsamına giren varidatın toplamından, bunların elde edilmesi için yapılan giderlerin çıkarılması ile gelire ulaşılır. Bu bakımdan "safi"lik iki önemli hususu içermektedir. Bunlardan ilki kazancın elde edilmesi için yapılan gider ve kullanılan sermaye mallarının amortisman miktarlarının indirilmesi; ikincisi ise kişinin birden fazla gelir türüne girebilecek faaliyetlerde bulunması ve bunların biri veya birkaçından zarar etmesi halinde bu zararın elde ettiği karlardan mahsup edilebilmesi imkânıdır.¹¹⁶ Böylelikle gerçek, safi hasılatı erişilebilecektir.

¹¹³ 4369 sayılı Kanun GVK'nın 1. maddesindeki gelirin tanımını "*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" olarak değiştirmiştir. Ancak; Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 24988 - Tarihi: 09.01.2003)4369 sayılı Kanun'un kabulü ile bu tanım yukarıda yazılı olan ilk haline döndürülmüştür.

¹¹⁴ BURSAL Nasuhi, "*Mali Bakımdan Gelir Meflumu*", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C. 12, S. 1-2, s. 26.

¹¹⁵ http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.571749a8edb968.76087047

¹¹⁶ ERGİNAY, (1971), s. 130. Belirtilen ikinci husus gelirin "global" olması terimiyle de ifade edilmektedir; bkz: ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 247.

İKİNCİ BÖLÜM: SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

I) GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın 6. maddesi "*Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır...*" düzenlemesine yer vermektedir. Safi kurum kazancı da özetle mükellef kurumların vergiye tabi toplam kazancı üzerinden kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerin indirilmesi ile ulaşılan değerdir.

Safi kurum kazancının tespiti için öncelikle gayrisafi hasılatın yani kurumun toplam kazancının belirlenmesi, arkasından da kanunda indirilmesi uygun görülen giderlerin belirlenip indirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisinin matrahı olan safi kurum kazancının tespiti öncelikle gerçek usule göre, kural olarak bilanço esasına, hasılatın bulunması ardından da kanunlarda indirilmesine izin verilen giderlerin indirilmesi ile indirimlerin uygulanması ve önceki yıl zararlarının mahsubu ile sağlanmaktadır.

II) GAYRİSAFİ HASILAT

1) Genel Açıklama

Hasılat, mal veya hizmet satışından ya da devamlılık gerektiren işlemlerden elde edilen varlıkların toplamı olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁷ Safi kurum kazancının tespiti için gerekli ilk adım kurumun gayrisafi hasılatının yani toplam kurum kazancının belirlenmesidir.

GVK'nın 37. maddesinde "...Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esaslı veya basit usullere göre tespit edilir..." düzenlemesi yer almaktadır. Fıkranın önceki halinde yer alan "götürü" ifadesi 4369 sayılı Kanunla değiştirilerek "basit" halini almıştır.

Gerçek usulde vergilendirme, mükellefin elde ettiği gelirin bulunarak bunun vergilendirilmesidir. Beyana göre vergilendirme kapsamında mükellefler kanunlarda belirtilen şekillerde defter tutarak kazançlarını tespit edip vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.¹¹⁸ Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılır. Bunlar birinci sınıf ve ikinci sınıf tacirlerdir. Birinci sınıf tacirler *bilanço esasına*; ikinci sınıf tacirler ise *işletme hesabı esasına* göre defter tutar.

¹¹⁷ KAYA Ergün, "*Hasılat İşlemleri Alt Sistemi*", SÜRMELİ Fevzi (Ed.) Muhasebe Bilgi Sistemi içinde, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2005, s. 113.

¹¹⁸ ERGİNAY, (1971), s.138.

Götürü usulde gerçek usulde olduğunun aksine defter, belge ve kayıt yoktur. Matrah, tahmini ve takdiri şekilde vergi idaresi tarafından bir takım göstergeler dikkate alınarak belirlenmektedir.¹¹⁹ Bu usul, gelir vergisi kapsamında 4369 sayılı Kanunla kaldırılmış ve yerine basit usul getirilmiştir.

Basit usul düzenlemesi, mükelleflerin bir kesiminin ödeme güçleri ile vergi ve muhasebe konularındaki bilgi düzeylerinin düşük olması nedeni ile getirilmiştir.¹²⁰ GVK'nın 46. maddesi basit usulde ticari kazancı *"bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark"* olarak tanımlamıştır. Bu matrah, VUK'a göre alınması ve verilmesi zorunlu olan belgeler aracılığıyla hesaplanır.

VUK'un 177. maddesi¹²¹ her çeşit ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan kurumları birinci sınıf tacir kabul ettiğinden kurumlar vergisi yükümlüleri ilke olarak gerçek usul yöntemlerinden biri olan bilanço esasına göre defter tutar ve vergilendirilirler. Ancak Maliye Bakanlığı işlerinin niteliği bilanço usulünün uygulanmasına elverişli bulunmayan yükümlülerin işletme usulüne göre vergilendirilmesine izin verebilir. Maliye

¹¹⁹ EDİZDOĞAN/ÖZKER, (2003), s. 64.

¹²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 278.

¹²¹ **"Birinci Sınıf Tüccarlar"**

Madde 177:

Aşağıda yazılı tüccarlar, I'inci sınıfa dahildirler:

...

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştirak nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.)..."

Bakanlığı genellikle dernek ve vakıfların küçük çaplı iktisadi işletmelerine bu izni verebilmektedir.¹²²

Hal böyle iken bu usullere kurumlar vergisi kapsamında değinmekte fayda vardır.

2) Gerçek Usul

Gerçek usul yukarıda da belirtildiği gibi gerçek gelirin bulunması ve vergilendirmede bu miktarın kavranmasına yönelik olarak getirilmiş bir usuldür. Matrahın belirlenmesinde gerçek usulden sapılması, mükelleflerin ödeme gücünün tespitinin sağlanamaması ile vergi yükünün adil dağıtılamamasına neden olur.¹²³

Kazanç vergisinin asgari vergi uygulaması¹²⁴ gibi uygulamalar nedeniyle gelirin gerçek miktarının saptanması hususunda eksik kalması sebebi de bu

¹²² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 388.

¹²³ GÖKBUNAR Ali Rıza, *“Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”*, Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997, s. 310.

¹²⁴ VARGAN, (1987), s. 50.; Asgari vergi, beyanname usulünde vergiye tabi tutulan tüm mükelleflere asgari bir vergi ödeme yükümlülüğü getirmiş bir kurumdur. 2729 sayılı Kazanç Vergisi’ne Ek Kanun’u encümen tutanaklarında asgari vergi düzenlemesi şöyle gerekçelendirilmiştir; *“Lâyihanın tanzim ve şevkini icab eden sebebler arasında kazanç vergisi mükellefiyetinde her ne kadar beyanname usulü en adilâne bir tarzı mükellefiyet ise de bu sınıfa giren mükelleflerden çoğunun doğru beyanda bulunmadıkları ve bu suretle çok kere gayrisafi irad üzerinden mükellef tutulan emsallerinden daha az vergi verdikleri, bundan başka beyannamelerin tetkik ve kontrolünde alâkadar memurların büyük müşkülâta uğradıkları söylenilmekte ve netice itibarile hem Hazinesin zarar gördüğü, hem de bu sınıf mükellefler ile gayrisafi irad üzerinden mükellef tutulanlar arasında bir adaletsizlik meydana geldiği mütaleası ilâve edilmektedir.*

Bu mahzurları ortadan kaldırmak için beyanname veren mükelleflerin de - Beyanname neticesi ne olursa olsun - asgarî bir mükellefiyete tâbi tutulmalarının adilâne olacağı düşünülmüş ve bu lâyihâ Yüksek Meclise gönderilmiştir.”

verginin kaldırılarak yerine gelir ve kurumlar vergisi getirilmesinde etkili olmuştur.¹²⁵

Gerçek usulde *gerçek* vergi matrahının bulunması amacına, vergiye ve indirimde esas olacak miktarın fatura gibi üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelendirilmesi ile ulaşılır. Bu belgelerin verilmesi ve alınması ile gösterilen defterlere kaydı VUK hükümleri ile zorunlu tutulmuştur.

Geliri gerçek usule göre tespit edilenler iş hacimlerinin büyüklüğüne göre birinci sınıf tüccar ya da ikinci sınıf tüccar olarak adlandırılırlar. Kanun koyucu, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olanlar mükellefler arasında yaptığı birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar ayrımı ile ticari muamele hacmi dar olanlara görece kolay bir kayıt sistemi getirme amacı gütmüştür.¹²⁶ Bu ayırım, tacirlerin tutacağı defterler bakımından da farklılık doğurması nedeniyle önemlidir.

A) Birinci Sınıf Tüccarlar

Birinci sınıf tüccarlar VUK 177. maddede şöyle gösterilmiştir¹²⁷;

“Aşağıda yazılı tüccarlar, I inci sınıfa dahildirler:

¹²⁵ VARCAN, (1987), s. 69-72.

¹²⁶ UYSAL/EROĞLU, (1991)., s. 102.

¹²⁷Madde içinde düzenlenmiş olan rakamlar her yıl VUK Genel Tebliği çıkartılarak güncelleştirilmektedir. Buradaki rakamlar 460 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiş, 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olan rakamlardır.

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 170.000 TL'yi veya satışları tutarı 230.000 TL'yi aşanlar;
2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 90.000 TL'yi aşanlar;
3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı, işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 170.000 TL'yi aşanlar;
4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler istigal nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);
5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);
6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler."

VUK'un 176. maddesinde I. sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir.

a) Bilanço Usulüne Göre Ticari Kazancın Tespiti

Daha önce de belirtildiği üzere I. sınıf tüccarlar bilanço usulüne göre defter tutacak; ticari kazançları da yine bu usule göre tespit edilecektir.

VUK'un 182. maddesinde bilanço usulüne tabi olanlarca tutulacak defterler gösterilmiştir. Bunlar; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteridir.

GVK'nın **Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti** başlıklı 38. maddesinde bilanço usulüne göre ticari kazanç; *teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark* olarak tanımlanmıştır. Bu dönem zarfında işletme sahibince işletmeye ilave olunan değerler bu farktan çıkarılıp; işletmeden çekilen değerler de farka eklenerek ticari kazanç tespit edilir.

Bilanço sisteminin ticari kazancı hesap dönemi sonu ile hesap dönemi başındaki öz sermaye farkı olarak belirlemiş olması, iktisadi anlamda "safı artış" görüşünün¹²⁸ benimsendiğini gösterdiği kabul edilmektedir.¹²⁹

Teşebbüsteki öz sermaye bilanço üzerinden hesaplanır. Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu gösteren tablodur.¹³⁰ Vergi kanunlarına göre hazırlanan mali bilanço, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre hazırlanan ticari bilançodan farklılık göstermektedir. Zira mali bilanço vergi

¹²⁸ Safi artış kuramı; kaynağına bakılmaksızın her tür safi hasılatın gelir olarak nitelendirilmesidir. Bu kuramda servet unsurlarının kıymetinde meydana gelen artışlar, sermaye kazançları, bağış, miras, piyango ikramiyeleri vb. gibi servetteki her artış doğrudan gelir kapsamına alınmaktadır.; NEUMARK Fritz, **Umumi İktisat Teorisi Cilt II**, Çev.: Orhan DİKMEN, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 15, Güven Basımevi, İstanbul 1942, s. 214.

¹²⁹ AKDENİZ Gıyas, *"Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı"*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 3, Y. 1957, s. 164.; AYLUÇTARHAN Arif, *"Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Karın Kavranması"*, Mali Çözüm Dergisi, S. 102, Y. 2010, s. 133.

¹³⁰ AKDOĞAN Nalân/TENKER Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Ankara 2007, s. 64.

alacağını korumaya; ticari bilanço ise işletmeden alacağı olanlar ile üçüncü kişileri korumaya yönelmiştir.¹³¹

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşur. VUK'un 192. maddesine göre; aktif tablosunda mevcutlar, alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda ise borçlar gösterilir. İşte bu tablolarda gösterilen aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark işletmenin öz sermayesini teşkil eder.¹³²

İşletmeden çekilen değer; işletme sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri para ve aldıkları aynı değerleri,¹³³ işletmeye eklenen değer ise işletmenin sermaye borcuna ilişkin olmayan ve faaliyeti sonucu ortaya çıkmamış, işletme sahibi ya da diğer kişiler tarafından işletmeye eklenen değeri ifade etmektedir. Dönem sonu öz sermayeden dönem başı öz sermayenin çıkarılması sonucu ulaşılan farktan işletme sahibinin işletmeye

¹³¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 268.

¹³² Ayrıntılı bilgi için bkz. KIZILOT Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt I**, Savaş Yayınları, Ankara 1989, s. 714 vd.

¹³³ AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 1996, s. 50., Danıştay VDDGK 1996/261 E., 1998/83 K. 17.04.1998 K.T. ;“İnceleme elemanı adi ortaklık şeklindeki organizasyonun % 50 paylı paydaşı olan ortağın işletmeden ayrılması sırasında payına isabet eden emtiayı maliyet bedeli ile kendi adına fatura etmesini, emtianın işletmeden çekilmesi olarak kabul etmiş ve emsal bedelle değerlendirme yaparak bulunan matrah farkı üzerinden ortaklar adına dava konusu tarhiyatı önermiştir. Gerçek kişilerden oluşan adi ortaklığın, ortaklarından birinin ortaklıktan ayrılmasıyla ortaklık fiilen sona ermiştir. Eleştiri konusu yapılan "işletmeden çekme" olgusu ancak faaliyetine devam eden bir ticari organizasyonda gerçekleşebilir. Nitekim söz konusu emtia kişisel ihtiyaç için çekilerek, bu amaca tahsis edilmemiş, ortaklıktan ayrılma tarihinden yaklaşık bir yıl 10 ay sonra kurulan ferdi işletmeye ortaklıktan fatura edilen maliyet bedeli ile kaydedilmiştir. Bu durumda, yasanın aradığı anlamda işletmeden çekme bulunmadığından tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir...”

eklediği değerler çıkarılıp, çektiği değerler eklendiğinde ticari kazanç tespit edilmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, daha önce de belirtildiği üzere kural olarak bilanço usulüne göre defter tutup vergilendirilecektir. Bunun tek istisnası, Maliye Bakanlığı'nca işletme hesabı esasına göre defter tutmasına izin verilen mükelleflerdir.

B) İkinci Sınıf Tüccarlar

VUK'un 178. maddesi birinci sınıf tüccar kapsamına girmeyen ve işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca izin verilen tüccarların ikinci sınıf tüccarlar olduğunu belirtmektedir. Aynı maddenin son fıkrasında da yeniden işe başlayan tüccarların iş hacimleri sınıflandırılınca kadar ikinci sınıf tüccar gibi muamelede bulunabilecekleri düzenlenmiştir.

VUK'un 176. maddesinde II. sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir.

a) İşletme Hesabı Usulü

Birinci sınıf tacirler dışında kalanlar ve Maliye Bakanlığınca müsaade edilen kurumlar vergisi mükellefleri ikinci sınıf tacir olarak anılır ve işletme hesabı usulüne göre defter tutarlar.

Bu usulde VUK madde 193'e göre yalnızca işletme hesabı defteri tutulur. 194. madde işletme hesabı defteri tutmanın usulünü düzenlemiştir;

“İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

1. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

2. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat;

kaydolunur.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanına tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189 uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malümatı ihtiva etmesi şarttır.

1. Sıra numarası;

2. Kayıt tarihi;

3. Muamelenin nev'i;

4. Meblağ.”

İşletme hesabı usulünde ticari kazanç GVK'nın 39. maddesine göre; bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Parantez içi hükmüne göre hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise yapılan ödemeler ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir. Parantez içindeki hüküm, daha önce de belirtildiği üzere, ticari kazançların elde edilmesinde tahakkuk esasının benimsendiğini göstermektedir.

3) Basit Usul

4369 sayılı Kanunun 31. maddesi ile GVK'nın "Götürü Usulde Ticari Kazancın Tespiti" başlığını taşıyan 46. maddesi, "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti" olarak değiştirilmiştir.

Söz konusu değişiklik, götürü usulün gerçek vergi matrahını belirlemekten uzak kalması nedeniyle yapılmıştır. Ancak bu mükelleflerin mali güçlerinin sınırlı olması, bilgi ve kültür düzeylerinin düşük olması gibi nedenlerle bilanço ve işletme hesabı usulüne göre vergilendirilmesinin sakıncalı olacağı görüşü ile daha kolay bir usul olan basit usul sistemi getirilmiştir.

Basit usul, kanun düzenlemesi gereğince kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği bir usul değildir.

4) Götürü Usul

A) Genel Açıklama

Götürü usul, vergi matrahının takdir komisyonlarınca, münferit tahminlere girişmeksizin genel bir şekilde belirlenmesidir.¹³⁴

Günümüzde basit usulün gerekçesini teşkil eden, birtakım yetersizlikler sebebiyle gerçek usulde defter tutamayacak olan küçük ticaret ve sanat erbabının kazancının hesaplanmasında götürü usul rol oynamıştır.¹³⁵

29.07.1998 tarihinde yayınlanan 4369 sayılı Kanunla, vergi matrahının belirlenmesi yöntemlerinden olan “götürü usul”, yerini “basit usul”e bırakmıştır. Ancak KVK’nın **Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti** başlıklı 23. maddesi düzenlemesine göre bu kurumların kazancının hesaplanması götürü usule benzer bir uygulama ile gerçekleşmektedir.¹³⁶

B) Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen kazançlar verginin konusunu oluşturur. GVK’nın 7. maddesine göre ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç sahibinin Türkiye’de işyeri veya daimi

¹³⁴ TURHAN, (1979), s. 97,98.

¹³⁵ ERGİNAY, (1971), s. 144.

¹³⁶ AYDIN Erkan, “Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C. 37, S. 1, s. 86.; ÖCAL Erdoğan, “Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.261, Haziran, 2010, s. 20.

temsilcisinin olması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanmış olması gerekmektedir. Yabancı ulaştırma kurumlarınca yapılan işler de ticari faaliyet kapsamındadır.

Ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinde, işin Türkiye’de yapılan veya değerlendirilen kısmını tespit etmek zor olacağından, bu kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançlar götürü usulde vergilendirilmektedir.¹³⁷ Bu sebep KVK gerekçesinde de şöyle belirtilmiştir;

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

...”

Bu nedenle anılan maddede yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettikleri kurum kazancının bulunması için, hasılat¹³⁸ uygulanacak ortalama emsal oranları göstermiştir. Bunlar;

¹³⁷ AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi (1996), s. 203.

¹³⁸ Yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatı oluşturan kalemler yine KVK’nın 23. maddesinde gösterilmiştir;

- Kara taşımacılığında %12,
- Deniz taşımacılığında %15,
- Hava taşımacılığında ise %5'tir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti** başlıklı 18. maddesinde ortalama emsal oranlarının Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği düzenlenmiştir. Bu husus Anayasa'nın 73. maddesinde de kendine yer bulan "verginin kanuniliği ilkesi" ile örtüşmemektedir. Zira; verginin kanuniliği ilkesinin maddi boyutunu "vergilerin belirliliği ilkesi" oluşturmaktadır. Vergilerin belirli olması ilkesi gereğince vergi normu vergi ile ilgili tüm ana özellikleri içermelidir.¹³⁹ Vergi yükümlülerinin sorumlu, matrah, oran, ödeme zamanı ve ödeme şekli gibi esaslar bakımından bilgi sahibi olmaları şarttır.¹⁴⁰

"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."

¹³⁹ GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul 2011, s. 18.

¹⁴⁰ YİĞİT Uğur, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 77-78.

Anayasa Mahkemesi'nin de birçok kararında tekrarladığı¹⁴¹ yerleşik içtihadı bu hususta;

“Mali yükümlülüklerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümlüler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunla düzenlenmelidir.”¹⁴²

gerekliliğini bildirir.

Kanunla gösterilmesi gereken matrahın, Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen oranlara göre tespiti Anayasa'ya aykırılık teşkil etmekteydi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bu aykırılığı gidererek söz konusu oranları kanun metninde düzenlemiştir.

Verginin kanuniliği ilkesine aykırılığın yeni kanunla giderilmiş olmasının yanı sıra, yabancı ulaştırma kurumlarının kurum kazancının

¹⁴¹ AYM 2014/144 E., 2015/29 K., 19.03.2015 K.T.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403.htm> Erişim Tarihi: 20.05.2015

¹⁴² AYM 1977/109 E., 1977/131 K. 29.11.1977.

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/da765072-d392-41a4-84c7-05412df8b2b2?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> Erişim Tarihi: 26.04.2016

hesaplanmasında götürü usulün esas alınması, gelirin gerçek miktarının esas alınması gerekliliğine aykırı uygulamanın devam etmesine sebep olmaktadır.

III) İNDİRİLECEK GİDERLER

1) Genel Açıklama

Kurumlar vergisi, safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancına, daha önce de belirtildiği üzere, gayrisafi hasılatın, bu kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin çıkarılması ile ulaşılır. Bu hesaplamada giderler, gayrisafi hasılatın indirilecektir.¹⁴³

Gider, işletmelerin varlığını ve faaliyetlerini devam ettirebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ya da tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.¹⁴⁴ Söz konusu giderlerle ilgili özellik arz eden hususlar kural olarak şunlardır;¹⁴⁵

- Bu giderler, maliyete giren giderler değildir. Bunlar bir veya birkaç iktisadi kıymetten ziyade işletmenin bütününe ilgilendirir mahiyettedir.
- Hasılatın elde edilmesinde geçerli olan tahakkuk esası indirilecek giderler bakımından da geçerlidir. Yapılan bir giderin

¹⁴³ ACİNÖROĞLU Serkan, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Y. 1, C. 1, S. 1, Kış 2009, s. 154.

¹⁴⁴ KILDİŞ Yusuf, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara 2010, s. 12.

¹⁴⁵ UYSAL/EROĞLU, (1991), s. 136,137.

kaydedilebilmesi için peşin olarak ödenmiş olması gerekmez; giderin tahakkuk etmesi yeterlidir.

- Yapılan giderlerin safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi için kural olarak VUK hükümlerine göre belgelendirilmiş olmaları gerekmektedir.¹⁴⁶
- Giderler, yapıldıkları dönemin ticari kazancından düşülebilir. Yapıldığı dönemin ticari kazancından düşülemeyen giderler, ihtirazi kayda dayanarak yapılacak bir düzeltme haricinde, sonraki dönemlerde dikkate alınamaz.
- Ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin ticari işletme ile ilgili olması gerekmektedir. İşletme ile ilgili olmayan, şahsi ve ailevi giderler ticari kazancın tespitinde dikkate alınamayacaktır.¹⁴⁷
- Vergiye tabi olmayan bir kazanç için yapılan harcama vergilendirilecek kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.¹⁴⁸

Safi kurum kazancının tespit edilebilmesi için indirilebilecek giderler, Gelir Vergisi Kanunu'nda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve belli bazı özel kanunlarda gösterilmiştir; bu sıraya göre tasnif edilecek giderlere kısaca değinilecektir.

¹⁴⁶ Bu hususun istisnası olan götürü gider hususuna aşağıda değinilecektir.

¹⁴⁷ Danıştay 4. D. 1981/1048 E., 1982/135 K., 17.02.1982 K.T.; KIZILOĞLU Şükrü, **Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1979-1987 Arası)**, Savaş Yayınları, s. 112,113.

¹⁴⁸ UYSAL/EROĞLU, (1971), s. 140.

2) Gelir Vergisi Kanununda İndirilmesi Öngörülen Giderler

A) Genel Açıklama

KVK'nın 6. maddesine göre safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır ve bu hükümler ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderleri de kapsamaktadır.

GVK'nın **İndirilecek Giderler** başlıklı 40. maddesi safi kazancın tespiti için indirilecek giderleri 11 bent halinde saymıştır. Bu giderlere kısaca değinilecektir.

B) Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi İçin Yapılan Genel Giderler

a) Genel Açıklama

GVK'nın 40. maddesinin ilk bendi safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler ile ilgili olarak;

“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.) “

düzenlemesini içermektedir. Bu düzenleme, ilk kısmında VUK 227. maddede belirtilen giderlerin belgeye dayandırılacağı genel kuralına uygun olarak

belgelendirilecek genel giderleri; parantez içindeki hükümde ise götürü gider usulü ile tespit edilebilecek genel gider oranını ortaya koymuştur.

b) Belgelendirilecek Genel Giderler

Bir ticari organizasyona sahip olmak ve bunu işletmekten kaynaklanan giderler genel gider olarak adlandırılmaktadır.¹⁴⁹ Bunlar kanunda tek tek gösterilmemiştir. Bir harcamanın kazancın elde edilmesi ve idamesi ile arasında nedensellik ilişkisi kurulabiliyorsa bu harcama genel gider kapsamında sayılmaktadır.¹⁵⁰

Ticari organizasyon; sermaye tahsis edilmesi, bir iş yerinin açılması, yapılacak işe uygun personel istihdam edilmesi, faaliyet alanına yönelik birtakım analizler yaptırmaya¹⁵¹ gibi eylemler ile kurulur ve bunların devamı

¹⁴⁹ <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm#17>
Erişim Tarihi: 06.05.2016

¹⁵⁰ AKDOĞAN, Vergi Hukuku (2014), s. 235.; UYSAL/EROĞLU, (1971), s. 139.

¹⁵¹ Danıştay 4. D. 2005/1121 E., 2006/118 K., 09.02.2006 K.T.; “Davacı, üretimini ve satışını yaptığı ilaçlar için, ilgili yönetmelikler uyarınca istenen biyoeşdeğerlik/biyoyararlanım analiz raporlarına ilişkin harcamaların gider kaydının kabul edilmeyerek bu tutarların maliyet bedeliyle aktifleştirilip amortismanına tabi tutularak itfa edilmesi gerektiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna göre re'sen salınan kurumlar vergisine karşı açtığı davanın, tarhiyata yönelik kısmını reddedip, usulsüzlük cezasına ilişkin kısmını kaldıran Vergi Mahkemesi kararının, cezalı kurumlar vergisi ve hesaplanan fon payına yönelik kısmının reddine ilişkin hüküm fıkrasının temyizen incelenerek bozulmasını istemektedir...”

Dosyada bulunan T.C Sağlık Bakanlığı İlaç ve Eczacılık Genel Müdürlüğü'nün 3.9.2004 günlü ve 035521 sayılı yazısında da; herhangi bir ilacın veya hammaddenin, teknik olarak analiz edilmesi sonucunda analizi yapılan maddi eşyanın fiziksel ve kimyasal özellikleri, farmasotik özellikleri, kalitesi hususlarının rapora bağlanması, sonuçta bir tahlil, analiz ve araştırma anlamında olup, biyoeşdeğerlik çalışması da ilacın ancak mevcut değerini, geçerliliğini muhafaza ettiren, gönüllü denekler üzerinde yapılan klinik ve laboratuvar çalışmalarının neticesi olduğu, biyoeşdeğerlik analizlerinin doğrudan doğruya ruhsatlandırma işlemi olmadığı, analiz sonuçlarının ... kapsamında tanımlanacak bir klinik ve laboratuvar çalışması olduğu belirtildiğinden, bu çalışmaların patent,

ile sürdürülür. Ticari faaliyetin esas olan “kâr elde etme” amacına ulaşmak için gerçekleştirilen bu eylemler işletmenin genel giderlerini oluşturmaktadır. Zira bu giderler yapılmaksızın işletmenin ticari faaliyete başlaması ya da bu faaliyeti sürdürmesi söz konusu olamayacaktır.

Genel giderlerin kanunda *numerus clausus* biçimde sayılmaması giderlerin doğasından kaynaklanmaktadır. Her işletmenin faaliyet gösterdiği alana göre genel giderleri değişiklik gösterebilecektir. Yapılan gider ile madde metninde belirtildiği üzere “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi” arasında nedensellik bağının sağlıklı bir şekilde kurulabilmesi yeterli olacaktır.¹⁵²

ruhsat, lisans, ihtira berati, telif hakkı, marka, ticaret unvanı gibi gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle gayrimaddi hak kapsamında olmadığı anlaşılan söz konusu laboratuvar çalışmaları, analiz sonuçları ve raporlar için davacı tarafından yapılan harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesi kapsamında genel gider olarak değerlendirilip, gider kaydedilerek sonuç hesaplarına yansıtılmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, yapılan tarhiyatta ve tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”.

¹⁵² Danıştay VDDGK 2001/107 E., 2001/256 K., 08.06.2001 K. T.; “5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, Yasanın birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi, safi kazancın tespitinde hangi giderlerin indirilebileceğini (8) bent halinde düzenlemiştir... Yasanın 40 ıncı maddesinin birinci bendinde indirilmesi öngörülen genel giderlerin hangi giderler olduğu yasada ayrıca düzenlenmemiştir. Dolayısıyla, “ticari kazancın elde edilmesi ve devamı” anlatımı ile amaçlanan durumların belirlenmesi gerekmektedir. Sözü geçen bentte, bir ticari organizasyonun varlığı nedeniyle yapılması gerekli olan ve bu ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerin indirilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle, yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve devamı arasında doğrudan ve açık bir nedensellik ilişkisinin varlığı ve giderin yapılmasında zorunluluk bulunması halinde giderin bu nitelikleri taşıdığı kabul edilebilir.”; Danıştay 3. D. 1992/1503 E., 1993/1136 K., 10.03.1993 K. T.; “Personele yapılan ücret ödemeleri, nakliye, kira ve aydınlatma giderlerinin anılan kanun maddesi kapsamında genel gider olduğu açıktır. Ancak bu giderlerin hasılatтан düşülmesi için yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve acık illiyet ilişkisinin bulunması gerekir. Bu

Genel giderler kanunda sayılmamış olmasına karşın akla gelen ilk örnekler, işletmeye ilişkin olarak kira, elektrik,¹⁵³ sigorta, su, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri; çalıştırılan personele ilişkin olarak ücret¹⁵⁴, eğitim, yol giderleri¹⁵⁵ ve bunların dışında kalan reklam, temsil ve ağırlama, mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar, işletmede bulunan sabit varlıkların normal bakım - onarım, finansman ve yurt dışı büro giderleri gibi giderler gösterilebilir.

VUK'un 227. maddesinin ilk iki fıkrası;

“Bu kanunda aksine hükmü olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsi mecburidir.

giderlerle işletme arasında illiyet bağının bulunması her şeyden önce bu giderlerin işletmenin varlığından yapılmış olmasını gerektirmektedir”.

¹⁵³ Danıştay 4. D. 1981/1436 E., 1982/242 K., 24.02.1982 K.T. ; KIZILOĞ, Muktezalar ve Danıştay Kararları, s. 115-116.

¹⁵⁴ Ücret, çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen para ile sağlanan ve para ile tahsil edilebilir menfaatler olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre ücret geniş anlamda ücret olarak ele alınır, yani; çıplak ücret, ikramiye gibi ek ödemeler ve GVK 27. madde dışında kalan giyecek yardımları, konut yardımları gibi sosyal yardımları da içerir ve GVK 40. madde kapsamında gider olarak değerlendirilebilir. *Geniş anlamda ücret için bkz. SÜZEK Sarper, İş Hukuku*, Beta Yayınları, Yenilenmiş 9. Baskı, İstanbul 2013, s. 365.

¹⁵⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-1541 sayı ve 08.09.2011 tarihli özelgesinde “...şirket personelinize yapılan nakdi ödemelerin yanı sıra akbil ödemelerinin de net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilip ücretin brüt tutarı hesaplanarak, brüt tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci bendi gereği tevkiyat yapılması ve ücretin brüt tutarını kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 inci bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.) “

düzenlemesini içermektedir. Buna göre, genel giderlerin safi kurum kazancının tespiti için hasılattan indirilebilmesi bu giderlerin belgelendirilmesine bağlıdır. Bu kuralın parantez içinde düzenlenen *götürü usulde tespit edilen giderlere* ilişkin istisnası GVK'nın 40. maddesinin genel giderleri düzenleyen bendinin parantez içi hükmünde bulunmaktadır.

c) Götürü Gider Usulüne Göre Belirlenebilecek Genel Giderler

GVK'nın 40. maddesinin genel giderleri düzenleyen bendinde parantez içinde yer alan düzenlemeye göre ihracat ya da yurt dışında inşaat, onarma, montaj, taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla, belgelendirdikleri genel giderlere ilaveten, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerdir.

Bu hüküm ile bazı giderlerin belgelendirilmeksizin de gider olarak gösterilebilmesi imkânı tanınmış olmaktadır. Uygulama, yurt dışındaki bazı giderlerin belgelendirilemediği hususunun kabulüne dayanmaktadır.¹⁵⁶ Bu

¹⁵⁶ KARTAL Zihni, “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, S. 60, Y. 2002,

kabul, mali sistemin tam manası ile oturmadığı ülkeler için yerinde olabilecekken mali sistemin tam olarak uygulandığı ülkeler için de aynı kabulle götürü gider usulüne dayanarak belgesiz giderin indirimini sağlamak, gelirin gerçek miktarının hesaplanması gerekliliğine aykırılık ortaya çıkarabilecektir.

Götürü gider gösterebilecek mükelleflerin faaliyet alanları; ihracat, yurt dışında gerçekleştirilecek inşaat, onarma, montaj veya taşımacılık olarak sınırlandırılmıştır. Bunun dışında bir faaliyette bulunan mükellefin götürü gidere göre hesaplama yapabilmesi imkânı yoktur. Bunun yanında mükellefin tam mükellef ya da dar mükellef olması aranmamıştır. Bu halde hem tam mükellefler hem de dar mükellefler bu alanlarda faaliyet gösterdikleri müddetçe götürü gider usulüne göre hesapladıkları miktarı da gider olarak indirebileceklerdir.

194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁵⁷ götürü gider uygulamasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Tebliğin **“Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi”** başlıklı bölümünde götürü giderin hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin varlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması; belgesiz giderlerin Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda “690 Dönem Kar-Zarar” hesabına aktarılması gereklilikleri belirtilmiştir. Kanun

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/15-%2060%20Z%C4%B0HN%C4%B0%20KARTAL%20.doc> Erişim Tarihi: 02.05.2016

¹⁵⁷ R.G. Sayısı: 22573 – Tarihi: 07.03.1996

koyucu GVK 40/1 hükmündeki düzenleme ile belgesiz gider gösterebilme olanağını sağlamıştır. Kanun hükmünde yer almayan gerekliliklerin tebliğ ile aranması ve idarenin tebliğe göre işlem yapması halinde kanuna aykırı uygulamalar ortaya çıkabilecektir. Nitekim Danıştay 3. Dairesi 2010/291 E., 2012/3595 K. numaralı kararında¹⁵⁸; *“Davacı şirketin 2007 dönemi defter kayıtlarının örtülü kazanç ve ihracatta götürü gider uygulaması yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde hazırlanan dava konusu inceleme raporunun götürü giderle ilgili olarak temel dayanağının; 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde belirlenen koşulların oluşturduğu, bu koşulların ise Tebliğ’deki ifadelerin aksine konuyu düzenleyen esas hüküm ve söz konusu Tebliğ’in de dayanağı olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’uncü maddesinin 1’inci bendinde bulunmadığı, Tebliğ’de Kanun’un çizdiği çerçevenin dışına çıkılarak belgesiz giderlerin ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda kar/zarar hesabına aktarılması gibi koşulların öngörüldüğü, oysa Kanun, söz konusu götürü gider indiriminden faydalananacak mükellefler için herhangi bir muhasebe kaydı şartı aranmaksızın saymak suretiyle gösterdiği dış ticaret alanlarında faaliyet gösteren mükelleflerin, bu faaliyetlerini teşvik amacıyla sadece belirtilen faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatları üzerinden binde beş oranını aşmamak kaydıyla götürü gider indiriminden faydalanabileceklerini düzenlediği, 194 sayılı Genel Tebliğ ise, bu hakkın kullandırılmasına ilişkin olarak, Kanun hilafına, verilen hakkı daraltıcı nitelikte fazladan koşullar öngördüğü bunun da hukuk devleti olmanın en temel esaslarından*

¹⁵⁸ Danıştay 3. D. 2010/291 E., 2012/3595 K., 08.11.2012 K.T.; GÜLTEKİN Tuğçe, *“Götürü Gider Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar”*, Vergide Gündem, Mart 2014, <http://www.vergidegundem.com/tr/TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2014&publicationId=1793136> Erişim Tarihi: 06.05.2016

biri olan normlar hiyerarşisi ve hukuki güvenliğin tesisinde önemli bir yer alan kanuni idare ilkesi ile bağdaşmayacağı, dava konusu raporun da söz konusu Tebliğ'de belirtilen esaslar üzerine düzenlendiği anlaşıldığından dava konusu işlemin bu kısmında hukuka uyarlılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı kabul eden ilk derece mahkemesi kararının onanmasına” diyerek tebliğin, kanunun düzenleme yapmadığı alanı daraltıcı şekilde düzenlemesinin hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edeceği gerekçesiyle, tebliğ yönünde işlem tesis eden vergi idaresinin işleminin iptaline karar veren ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır.¹⁵⁹

C) Çalışanlara Yönelik Giderler

a) Genel Açıklama

GVK'nın 40. maddesinin ikinci bendi safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler ile ilgili olarak;

“Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;”

düzenlemesini içermektedir. Bu düzenlemeye göre çalışanların;

¹⁵⁹ Benzer yönde: Danıştay 3. D. 2010/289 E., 2011/776 K. numaralı kararı.

- iş yerinde ve iş yerinin eklentilerinde yemek ve barınma giderleri,
- tedavi ve ilaç giderleri,¹⁶⁰
- Türkiye’de yerleşik ve tüzel kişiliği haiz sigorta şirketlerine, geri alınmamak üzere ödenmiş emekli aidatları ve sigorta primleri,
- GVK’nın 27. maddesinin ikinci fıkrasında gösterilen, çalışanlara demirbaş olarak verilen işin gereğine uygun giyim eşyalarının giderleri,

belgelendirildikleri takdirde ticari kazancın tespiti için hasılatтан indirilebilecektir.

Bu giderler büyük oranda çalışanlara ilişkin sosyal giderlerdir ve kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile doğrudan bir bağı kurulamamaktadır. Bu nedenle bir önceki bentte düzenlenen genel giderlerden ayrı düzenlenmiştir.

Bu doğrultuda Danıştay 3. Dairesi bir kararında¹⁶¹, kurum bünyesinde çalışan taşeron personelin yemek giderini doğrudan işçilik bedeli olarak kaydedip GVK 40/1 kapsamında gider olarak göstermesi üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenen cezalı tarhiyatı, ilk derece mahkemesinin bu gideri kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu bir gider olarak görerek kaldırmasını *“Davacı şirketin taşeronlarının personeline ilişkin yemek*

¹⁶⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-214 sayı ve 19.01.2012 tarihli özelgesinde *“Bu hükümlere göre, iş kazası sonucu personelinizin tedavisi için yapılan sağlık harcamalarının, şirket adına düzenlenecek belgelerle tevsiği halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin iki numaralı bendi gereğince kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”* açıklamasına yer verilmiştir.

¹⁶¹ Danıştay 3. D. 2002/3546 E., 2004/1940 K., 01.07.2004 K.T.

giderleri taşeronların ticari kazancının elde edilmesine ilişkin bir gider olup, davacı şirketin ticari kazancıyla doğrudan ilgisi olmadığı gibi kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu giderlerden sayılmayacağından giderlerden çıkarılarak matraha eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı, bu nedenle vergi mahkemesince tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” şeklinde değerlendirerek ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.

b) İş Yeri ve Eklentilerinde Yemek ve Barınma Giderleri

Kanundaki düzenlemeye göre çalışanlara iş yerinde ve iş yerinin eklentilerinde sağlanan yemek ve barınma olanaklarının ortaya çıkardığı giderler ticari kazancın tespitinde hasılatтан indirilebilecektir. İş yeri VUK'un 156. maddesinde *“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer”* olarak tanımlanmıştır. Eklentiler ise 4857 sayılı İş Kanunu¹⁶²'nin 2. maddesinin 2. fıkrasında; *“dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve mesleki eğitim ve avlu”* gibi yerler olarak

¹⁶² R.G. Sayısı: 25134 – 10.06.2003

gösterilmiştir. Sayılan yerler dışında kalan ancak bunlara benzeyen garaj ve otopark gibi yerler de iş yeri eklentisi sayılır.¹⁶³

GVK 40/2 hükmü kapsamında indirilebilecek giderler; çalışanlara yemek bedeli ya da barınma bedeli adı altında bir ödeme olarak yapılmayıp kurum tarafından sağlanan bu olanaklara ilişkin giderlerdir. Burada kurum tarafından çalışana yemek ve barınacak yer sağlanması söz konusu olduğundan bunlar çalışan için yapılan sosyal harcamalar olarak dikkate alınmakta ve GVK 40/2 hükmü ile gider olarak değerlendirilmektedir.

Bu olanakların kurum tarafından sağlanmayıp bu isimler altında çalışana ödeme yapılması halinde bunlar geniş anlamda ücret kapsamına girmektedir.¹⁶⁴ Bu da personel ücreti olarak GVK 40/1'e göre gider olarak indirilecektir. Çalışanlar bakımından ödenecek gelir vergisi bağlamında da bu durum GVK 23/8 hükmü kapsamında değerlendirilecektir. Bu hükme göre, çalışanlara işverence yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilecek; iş yeri veya eklentisinde yemek verilmeyen hallerde çalışana ödenen yemek bedelinin 14,00- TL¹⁶⁵'ye kadar olan kısmı yine bu istisna kapsamında değerlendirilecek, bu miktarı aşan kısmı ise çalışanın ücretinden sayılacak ve buna göre vergilendirilecektir.

¹⁶³ Bkz. SÜZEK, (2013), s. 186.

¹⁶⁴ KIZILOĞ, Gelir Vergisi (1989), s. 824.

¹⁶⁵ 2017 yılı için 296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen miktar.

Çalışana iş yerinde ve eklentilerinde barınma imkânı sağlanması halinde, bunun için yapılan su, ısıtma, elektrik, yatak vb. giderleri de bu madde kapsamında gider olarak kurum kazancından indirilecektir.¹⁶⁶

c) Tedavi ve İlaç Giderleri

Çalışanın tedavi ve ilaç giderlerinin kurum tarafından karşılanması durumunda bu gider kurum kazancından indirilebilecektir. Tedavinin yurt içinde veya yurt dışında olması herhangi bir önem arz etmemektedir. Tedavi ve ilaç masraflarının çalışana ait olması masrafın işveren kurum tarafından gider olarak indirilebilmesi için gerekli ve yeterlidir.¹⁶⁷

d) Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı

İşveren kurumca Türkiye’de yerleşik ve tüzel kişiliği haiz sigorta şirketlerine, geri alınmamak üzere ödenmiş emekli aidatları ve sigorta primleri bu fıkra hükmüne göre kurum kazancından gider olarak indirilebilecektir. Ödenen miktarın gider olarak indirilebilmesi için birtakım şartların oluşması gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır;

- Ödemenin geri alınmamak üzere yapılması,
- Ödeme yapılan sigorta şirketinin Türkiye’de yerleşik olması,
- Ödeme yapılan şirketin tüzel kişiliği haiz olması.

¹⁶⁶ YALÇIN Hasan, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, İstanbul 2006, s. 96.

¹⁶⁷ KIZILOT, Gelir Vergisi (1989), s. 824.

Daha önce de belirtildiği üzere ticari kazançlarda tahakkuk ilkesi esas alınmaktadır. Bu ilke giderler için de geçerlidir. Tahakkuk gelir ve giderlerin tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, maliyet veya tutar itibariyle kesinleştikleri dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmasını ifade etmektedir. Ancak GVK 40/2 hükmünde emekli aidatları ve sigorta primlerinin gider olarak gösterilebilmesi için geri alınmamak üzere ödenmiş olmaları aranmaktadır.¹⁶⁸ Bu durumda, bu hüküm özelinde ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasından sapılmış ve tahsil esası¹⁶⁹ benimsenmiştir. Bu düzenlemeye paralel şekilde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun¹⁷⁰ 88. maddesinde de "...Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz." düzenlemesi mevcuttur.

Böylelikle işveren, işçinin sigorta primi ve emeklilik aidatlarında ödemesi gereken kendi payını GVK 40/2 hükümlerine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak gösterebilecektir.

¹⁶⁸ Danıştay 3. D. 1989/1912, 1992/262 K., 28.01.1992 K.T.; "...dolayısıyla tahakkuk ettirilerek sosyal sigortalar kurumuna ödenmeyen sigorta primlerinin gider olarak yazılamıyacağına dair kanuni hiç bir engel bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemidir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun "tahakkuk ettirilen sigorta primlerinin ödenmeksizin gider yazılabileceği" yolundaki 23.1.1992 gün ve E:1990/3, K:1992/1 sayılı kararı uyarınca vergi mahkemesince tarhiyatın iptali yolunda verilen kararda hukuka aykırılık görülmemiştir..."

¹⁶⁹ Tahsil esasına göre; gelirin nakten veya hesaben yükümlünün fiili ve hukuki tasarruf alanı içerisine girmesi, giderin ise nakten veya hesaben yükümlünün fiili ve tasarruf alanı içinden çıkması gerekmektedir. BAYRAKLI Hüseyin, "**Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar**", Mevzuat Dergisi, Aralık 2000, S. 36, <http://www.mevzuatdergisi.com/>, Erişim Tarihi: 01.05.2016

¹⁷⁰ R.G. Sayısı: 26200 – Tarihi: 16.06.2006

e) Giyim Eşyası Giderleri

GVK 40/2 hükmüne göre çalışanlar için yapılan giyim eşyası giderlerinin indirilmesi mümkündür. Ancak bu giderlerin GVK'nın 27. maddesinin 2. fıkrasına uygun giyim giderleri olması gerekmektedir. Buna göre, çalışanlara demirbaş olarak verilen, işin gereğine uygun giyim eşyalarının giderleri GVK 40/2 hükmüne göre gider olarak indirilebilecektir.¹⁷¹ Çalışanlara demirbaş olarak verilen giyim eşyaları için örnek vermek gerekirse; bir fabrikada çalışanların giymeleri gereken özel kıyafetler, eldivenler; bir restorandaki garsonların kıyafetleri gösterilebilir.¹⁷²

D) İşle İlgili Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

GVK 40/3 hükmü *“İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar”*ın da gider olarak indirilebileceği hususunu düzenlemiştir. Düzenlemeye göre ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar; iş ile ilgili ise ve sözleşme, ilam ya da kanuna dayanıyorsa gider olarak ticari kazançtan indirilebilecektir.

Hükümdeki zarar ifadesi ile kastedilen işletme zararı değildir. Burada bahsi geçen zarar, iş ile ilgili meydana gelen ve bir ödemeyi zorunlu kılan geçici nitelikteki zarardır.¹⁷³

¹⁷¹ Çalışanlara işin gerektirdiği kıyafetler dışında verilen kıyafetler ücretten sayılmaktadır.

¹⁷² KIZILOT, Gelir Vergisi (1989), s. 831.

¹⁷³ KIZILOT, Gelir Vergisi (1989), s. 836.

Zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabilmesi için işle ilgili olmaları gerekmektedir. İşle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar ile kastedilen ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi sonucu, ticari faaliyetin normal akışı içinde ortaya çıkabilecek nitelikteki zarar, ziyan ve tazminatlardır.¹⁷⁴

Ticari kazancın elde edilebilmesi ve sürdürülebilmesi ile ilgisi kurulabilen bu zarar, ziyan ve tazminatların sözleşme, ilam veya kanuna dayanması gerekmektedir. Burada belirtmek gerekir ki madde metnindeki ilamı yalnızca bir mahkemenin hükmü olarak dar yorumlamamak gerekir. Günümüzde ekonomik ve hızlı olması gibi nedenlerle alternatif uyuşmazlık çözümleri de ön plana çıkmaya başlamıştır. Türk Hukuku'nda 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun¹⁷⁵ ile belli bir parasal sınırın altında kalınması halinde başvurulması zaruri alternatif çözüm yolu olan tüketici hakem heyetleri düzenlenmiştir. Kanunun 70. maddesi *"Tüketici hakem heyetinin kararları, İcra ve İflâs Kanununun ilamların yerine getirilmesi hakkındaki hükümlerine göre yerine getirilir."* düzenlemesini içerir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere hakem heyeti kararları ilam niteliğinde değildir; ancak bu kararlar ilamların icrasına tabidir. Tüketici hakem heyeti kararlarının da GVK 40/3 düzenlemesindeki ilam içinde değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Hükümde sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminatların da gider olarak indirilebileceği düzenlenmiştir. Konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesi bir

¹⁷⁴ YALÇIN, (2006), s. 348.

¹⁷⁵ R.G. Sayısı: 28835 – Tarihi: 28.11.2013

kararında¹⁷⁶ "*Mukaveleye dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilmesi mümkündür... ödeme dayanağının mukavelename olması halinde yazılı olmasının zorunlu olduğu...*" diyerek, sözleşmeye dayanarak indirilecek bir zarar, ziyan ya da tazminatın söz konusu olabilmesi için sözleşmenin yazılı olması gerektiğini belirtmiştir. Bu gereklilik, hükmün kötüye kullanılmasının önüne geçmek için aranmıştır.

İleride değinilecek olmasına rağmen burada da belirtmekte fayda vardır ki; GVK 41/6 hükmüne göre *her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez*. Hükmün devamında sözleşmelerde belirlenen cezai şartlar bu hüküm kapsamındaki tazminatlardan sayılmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanan bir sebeple ödediği tazminat gider olarak ticari kazançtan indirilemeyecektir. Aksi durum, kamu düzenine aykırı hareketlerin sonucunda doğan tazminatların Devlet ile kısmen de olsa paylaşılması anlamına gelecektir.¹⁷⁷ GVK 41/6 hükmüyle de bu durum engellenmiş bulunmaktadır.

E) İşle İlgili Seyahat Giderleri

GVK 40/4 hükmü "*İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla)*"nin de ticari kazançtan gider olarak indirilebileceğini belirtmiştir.

¹⁷⁶ Danıştay 4. D. 1984/4535 E., 1985/3601 K., 11.12.1985 K.T.

¹⁷⁷KIZILOL, Gelir Vergisi (1989), s. 837,838.

Bu hükme göre seyahat ve ikamet giderlerinin indirilebilmesi için seyahatin; işle ilgili olması, yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı olması ve süresinin işin amacını aşmaması gerekmektedir. Danıştay 4. Dairesinin konuya ilişkin bir kararında¹⁷⁸ *"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlerdendir. Buna göre seyahat giderlerinin matrahtan indirilmesi için, işle ilgili olması, seyahat süresinin seyahatin nedeni olan işin gerektirdiği süreyi aşmaması, seyahat ve ikamet giderinin işin genişliği ve ehemmiyeti ile orantılı olması gerekmekte olup davacının mallarını pazarladığı firmanın bayiler toplantısına katılımı nedeniyle yapılan giderleri işle ilgili olup, seyahatin nedeni olan bayiler toplantısı süresinin aşıldığı veya yapılan giderlerin işin genişliği ve ehemmiyeti ile orantılı olmadığı yolunda inceleme elemanınca herhangi bir araştırma yapılmaksızın bu giderin turizm amaçlı olduğundan bahisle matraha alınmasında kanuna uyarlık görülmemiştir."* ifadelerine yer verilmiştir.

Hükümde kimin seyahat harcamalarının dikkate alınacağı özel olarak belirtilmediği için işletme sahibi, işletme personeli ve personel dışında işletme işleri ile görevlendirilen kişilerin sayılan şartları sağlayan harcamalarının gider olarak indirilebilmesi mümkündür.¹⁷⁹ Ancak

¹⁷⁸ Danıştay 4. D. 1998/2606 E., 1998/5780 K., 29.12.1998 K.T.

¹⁷⁹ KIZILOĞ, Gelir Vergisi (1989), s. 841.; Karş. Danıştay 4. D. 1974/2119 E., 1975/2008 K., 11.06.1975 K.T.; *"Kurumun geçici ve daimi personeli durumunda olmayan şahıslar ve eşleri için ödenen seyahat ve otel masrafları gider yazılamaz."* YALÇIN, (2006), s. 375.

görevlendirilen kişilerin yanındaki kişilerin seyahat harcamaları gider olarak dikkate alınamayacaktır. Buna ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairesi bir kararında¹⁸⁰ eşi ile birlikte iş gezisine çıkan mükellefin yapılan harcamalardan eşe isabet eden kısmının gider olarak yazılamayacağını belirtmiştir.

F) Taşıt Giderleri

GVK'nın 40. maddesinin (5) no'lu bendinde *"Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri"*nin de ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği düzenlenmiştir. Söz konusu bentte birçok değişiklik yapılmıştır.¹⁸¹ Bu değişiklikler ile bentte ilk halinde var olmayan *"işletmeye dahil olan", "kiralama yoluyla edinilen"* ifadesi eklenmiş¹⁸²; *"(Bu taşıtların aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde giderlerinin yarısı)"* ifadesi önce eklenmiş sonra da çıkarılmıştır.

¹⁸⁰ Danıştay 4. D. 1979/2013 E., 1980/849 K., 18.03.1980 K.T.; KIZILO, Muktezalar ve Danıştay Kararları, s. 125.

¹⁸¹ İlk hali; *"İşte kullanılan taşıtların giderleri;"*.

¹⁸² Hükme bu ifadenin eklenmesi tarihinden önceki Danıştay kararlarında, işletmenin aktifine kayıtlı olmayan araçların giderlerinin GVK'nın 40. maddesinin ilk bendine göre indirilebileceği belirtilmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 1996/357 E., 1998/120 K., 19.06.1998 K.T.; *"Taşıtların, işletmenin aktifinde kayıtlı olmamaları dolayısıyla giderlerinin gayrisafi kazançtan indirilebilmesi Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bent kuralı karşısında mümkün bulunmamaktaysa da pazarlama işinde kullanıldıkları tartışmasız olan taşıtların akaryakıt giderleri 40 inci maddesinin 1'inci bendine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılması zorunlu giderler olduklarından gayrisafi kazançtan indirilmelerinde isabetsizlik görülmemiştir."/* VDDGK 1997/85 E. 1998/300 K., 23.10.1998 K.T.; *"Ticari işletmenin aktifinde kayıtlı olmayan taşıtlara ait giderlerin gayri safi kazançtan indirilebilmesi Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bendindeki kural karşısında mümkün bulunmamaktaysa da işletmede kullanıldıkları tartışmasız olan taşıtların giderleri 40. maddenin 1'inci bendine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılması zorunlu giderler kapsamında olduğundan gayrisafi kazançtan indirilmelerinde hukuka aykırılık görülmemiştir."*

Bir taşıtın giderlerinin bu bent gereğince indirilebilmesi için öncelikle bu taşıtın ticari işletmeye dâhil olması ya da işletmece kiralanmış olması gerekmektedir.

Kiralanmış ya da işletmeye dâhil olan bu aracın işletme faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. 4369 sayılı Kanun ile kaldırılan parantez içi hükmü; taşıtın kişisel veya ailevi ihtiyaçlar için kullanılması halinde giderlerinin yarısının hasılatтан indirilebileceğini düzenlemişse de söz konusu hüküm günümüzde yürürlükte değildir. Buna göre, taşıt ailevi ya da kişisel ihtiyaçlar için kullanılmamalıdır. Ailevi ve kişisel ihtiyaçlar için kullanılan taşıtların giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu özellikleri taşıyan taşıtların giderlerinin indirilebilmesi için bu giderlerin taşıtın iktisadi değerini artırmayan giderler olması gerekir.¹⁸³ Taşıtın değerini artıran harcamalar, VUK'un 262. maddesine göre maliyet bedeli kapsamına dahil edilecektir. İktisadi değeri artırmayan giderlere örnek olarak taşıtın tamiri, bakımı, sigortası gösterilebilir.

G) Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

GVK 40/6 hükmü *"İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar"*ın da ticari kazancın tespitinde hasılatтан indirilebileceğini düzenlemiştir.

¹⁸³ KIZILOĞ, Gelir Vergisi (1989), s. 856.

İndirilebilecek vergi, resim ve harçların işletme ile ilgili muamelelere ilişkin olması gerekmektedir. İşletme ile ilgili olmayan muamelelerden doğan vergi, resim ve harçların hasılatından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Bentte sayılan bina, arazi¹⁸⁴, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler dışında kalan işletme ile ilgili olan diğer aynı vergilerin de, kanunlarda aksi bir düzenleme yoksa, gider olarak indirilmesi mümkündür.

Ödenen vergilerden bazıları, örneğin taşıt alımında ödenen özel tüketim vergisi, hem maliyet kapsamında hem de indirilebilecek genel gider kapsamında değerlendirilebilir. Bu durumda yapılan harcamanın hangi kategoride dikkate alınacağı VUK 270 madde hükmü¹⁸⁵ gereğince işletmenin tercihinə bağlıdır.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu¹⁸⁶ 14. maddesinde GVK 40/6 hükmünün istisnasını düzenlemiştir; *“Bu Kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.”* (I) sayılı tarifiede; otomobil,

¹⁸⁴ Bina ve arazi vergileri 01.03.1972 tarihinde yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (R.G. Sayısı:13576 – Tarihi: 11.08.1970) ile emlak vergisi çatısı altında birleştirilmiştir.¹⁸⁴; VARCAN, (1987), s. 114.

¹⁸⁵ **“VUK Madde 270:**

...Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve (5035 Sayılı Kanunun 48/1-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Özel Tüketim Vergilerini() maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.”*

¹⁸⁶ R.G. Sayısı:11342– Tarihi: 23.02.1963 (Buradan sonra MTVK olarak anılacaktır.)

kaptıkaçtı, arazi taşıtları vb., (IV) sayılı tarifede ise uçak ve helikopterler bulunmaktadır. Buna göre ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları, uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergisi, safi kurum kazancının tespiti için hasılatтан indirilemeyecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹⁸⁷ 58. maddesi de *"Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez."* düzenlemesini içermektedir. Zira işletme, katma değer vergisini doğrudan yüklenmemektedir. Aracı vazifesi üstlenmektedir. Ancak işletme dâhilindeki malların çalışanlara verilmesi ya da çeşitli kişi ve kuruluşlara bağışlanması gibi hallerde kurumun bunları dolaylı olarak indirmesi söz konusu olabilecektir.¹⁸⁸

H) Amortismanlar

GVK'nın 40. maddesinin 7. bendi *"Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar"*ın da ticari kazancın tespitinde gider olarak gösterilebileceğini düzenlemiştir. Amortisman *"vergileme sırasında, kazançtan düşülen, işletmede*

¹⁸⁷ R.G. Sayısı:18563 – Tarihi: 02.11.1984 (Buradan sonra KDVK olarak anılacaktır.)

¹⁸⁸ KIZILOT, Gelir Vergisi (1989), s. 858, 859.

*bir yıldan uzun kullanılan malların aşınma payları” olarak tanımlanmaktadır.*¹⁸⁹

VUK 313. maddeye göre de işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu teşkil etmektedir. Buna göre;

- işletmede bir yıldan fazla kullanılan,
- yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz olan,
- gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin

tespit edilen amortisman bedeli hasılatтан indirilebilecektir. Bu amortisman bedeli, VUK hükümlerine göre tespit edilmelidir.

VUK 313’ten itibaren düzenlenen amortisman usulleri şunlardır;

- Arazide amortisman
- Normal amortisman
- Azalan bakiyeler usulüyle amortisman
- Madenlerde amortisman

¹⁸⁹ DEMİRKAN Uçar, **İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, 1993, s. 16.

- Fevkalade amortisman
- Alacaklarda ve sermayede amortisman.

VUK'nun 313 ila 330. maddeleri arasında düzenlenen amortisman hükümlerine göre ayrılan amortisman payları GVK 40/7 bendi gereğince gider olarak indirilebilecektir.

İ) Sendikalara Ödenen Aidatlar

GVK'nın 40. maddesinin 8. bendi ile *"İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar"* da kurum kazancından gider olarak indirilebilecektir. Bu hükme göre sendikalara ödenen aidatların indirimine konu olabilmesi için taşıması gereken özellikler şunlardır;

- Aidat 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu¹⁹⁰ hükümlerine göre ödenmiş olmalıdır,
- Aidat işverence ödenmelidir,
- İşverence ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmamalıdır.¹⁹¹

6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, hükümde yer alan 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. 6356 sayılı Kanun'un 81. maddesinin 2. fıkrasındaki "Diğer mevzuatta 2821 ve 2822

¹⁹⁰ R.G. Sayısı:28460 – Tarihi: 18.10.2012

¹⁹¹ İşverence ödenen aidatın işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşan kısmı gider olarak indirilemeyecektir. Aşmayan kısmın diğer özelliklerin sağlanması halinde gider olarak indirilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

sayılı kanunlara yapılan atıflar bu Kanuna yapılmış sayılır.” düzenlemesi ışığında hükümde yer alan Sendikalar Kanunu ibaresini 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu olarak yorumlamak gerekmektedir.

6356 sayılı Kanun’un 18. maddesinde “*Üyelik aidatının miktarı kuruluşların tüzüklerinde belirtilen usul ve esaslara göre genel kurul tarafından belirlenir.*” düzenlemesi yer almaktadır. Hükümdeki “kuruluşlar” ifadesi bu kanuna dayanılarak çıkarılan¹⁹² Sendika Üyeliğinin Kazanılması ve Sona Ermesi ile Üyelik Aidatının Tahsili Hakkında Yönetmelik’in¹⁹³ 8. maddesinde sendika ve konfederasyon olarak belirlenmiştir.

Buna göre bir aylık tutarı işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmayan, sendika ve konfederasyonların tüzüklerinde belirlenen aidat ödemeleri kurum tarafından kurum kazancının tespitinde gider olarak gösterilebilecektir.

J) Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Bireylerin ek bir emeklilik gelirin e duyduğu gereksinim, ortalama yaşam süresinin uzaması ile uzun vadede yaşam koşullarını iyileştirme gibi

¹⁹² “Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu Madde 18:

...

(4) Üye aidatının tahsiline ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.”

¹⁹³ R.G. Sayısı: 28702 – Tarihi: 09.07.2013

nedenlerle bireysel emekliliğe olan ilgiyi artırmıştır.¹⁹⁴ Bu sistemin sosyal güvenlik sisteminin bir tamamlayıcısı olarak görülmesi devletin de bu alana ilişkin teşviklerde bulunması sonucunu doğurmuştur. GVK'nın 40. maddesinin 9. bendine göre belli özellikleri taşıması halinde *“İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları”*nın kurum kazancının tespitinde gider olarak gösterilmesi mümkündür. Bu katkı paylarının gider olarak gösterilebilmesi için taşıması gereken özellikler şunlardır;

- İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalı,
- Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi¹⁹⁵ kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin

¹⁹⁴ IŞIK Abdulkadir/ AY Hakan/MERİÇ Metin/BARAN Tunç, *“Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sisteminde Vergisel Avantajlar Ve Uygulamaları”*, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 16, S. 1, Y. 2011, s. 28.

¹⁹⁵ **“GVK Madde 63:**

3.Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirlenen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).”

toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır.

Kanun hükmüne göre; Bakanlar Kurulu bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

Parantez içindeki hüküm gereğince bireysel emeklilik katkı paylarının yanında GVK'nın 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 no'lu bendinde belirtilen sigorta primleri de GVK 40/9 hükmü ile belirtilen oranlar dikkate alınarak kurum kazancından indirilebilecektir.

K) Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Ayni Bağışların Maliyeti

GVK 40. maddesinin 10. bendi *“yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli”*nin de gider olarak gösterilebileceğini düzenlemiştir.

Gıda bankacılığı, üretici, satıcı veya hizmet verenlerin, son kullanma tarihinin yaklaşması, kalite bozukluğu gibi nedenlerle değerini kaybetmesi üzerine ellerindeki gıda maddelerinin ihtiyacı olan kişilere ulaştırılmasını hedefleyen bir sistemdir.¹⁹⁶ Yoksullara ilişkin sosyal yardımları destekleyici

¹⁹⁶ ÇANKAYA Fikret, *“Yoksulluğun Giderilmesinde Yeni Arayışlar: Gıda Bankacılığı ve Muhasebe İşlemleri”*, SDÜ İİBF Dergisi, C. 11, S. 1, Y. 2006, s. 156.

teşviklerde bulunmak sosyal devletin gereklerinden biridir. 5035 sayılı Kanun'un¹⁹⁷ 12. maddesi ile gıda bankacılığı faaliyetine yapılan yardımların maliyet bedeli indirilebilecek giderler arasında yerini almıştır. Düzenlemenin ilk halinde yalnızca "gıda maddelerinin maliyet bedeli"nin ticari kazançtan gider olarak indirilebileceği yer alırken 5281 sayılı Kanun'un 43. maddesi ile "temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri" de eklenmiştir.

Bu bağışların gider olarak indirilmesi gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılması gerekmektedir. Bağışı kabul edecek derneğin tüzüğünde veya vakfın senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bunun dışında gıda bankacılığı faaliyetinde bulunabilecek dernek ve vakıflarda kamuya yararlı dernek veya vakıf olma gibi bir şart aranmamaktadır.¹⁹⁸ Bu dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli gider olarak gösterilebilecektir. Bunlar dışında kalan bağışların bu hüküm kapsamında kurum kazancından gider olarak indirilebilmesi mümkün değildir. Bu hususla ilgili olarak da İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bir özalgede;¹⁹⁹ *"Öte yandan, ihtiyaç sahiplerine bedelsiz hizmet verebilmek amacıyla, 251 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak bağışlanan kemer, anti bakteriyel jel, traş bıçağı, traş köpüğü, ayakkabı*

¹⁹⁷ "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun": R.G. Sayısı: 25334 (Mükerrer) – Tarihi: 02.01.2004

¹⁹⁸ Gelir Vergisi Genel Tebliğı Seri No: 252; R.G. Sayısı: 25409 – Tarihi: 21.03.2004

¹⁹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 sayı ve 04.05.2011 tarihli özalgesi

olarak sayılan ürünler temizlik ve giyecek maddeleri olarak gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilebileceğinden, bu bağışın vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak çanta, cüzdan, giyim aksesuarı, haşere ilaçları, krem, ayakkabı boyası, her türlü kırtasiye ürünü, kozmetik, yara bandı, deodorant, parfüm, oda spreyi vb. olarak sayılan ürünler bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden bu ürünlerin bağışının vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.” açıklamasını yapmıştır.

L) İşbaşı Eğitim Programı Kapsamında Ödenen Ücretler

GVK'nın 40. maddesine 6645 Sayılı Kanunun²⁰⁰ 9 uncu maddesiyle yapılan değişiklik ile “Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.)” hükmü 11. bent olarak eklenmiştir.

İşbaşı eğitim programı Türkiye İş Kurumu tarafından işsizliğin azaltılmasına yönelik olarak yürütülen bir programdır. Bu programda kuruma kayıtlı işsizlerin yine kuruma kayıtlı işyerlerinde sahip oldukları mesleki bilgilerini

²⁰⁰ İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. Sayısı: 29335 - Tarihi: 23.05.2015)

uygulama yaparak pekiştirmeleri; iş ve üretim süreçlerini bizzat görerek öğrenmeleri sağlamayı amaçlayan, bir işi işbaşında öğrenme programıdır.²⁰¹

Bu program kapsamında program süresine bağlı olarak katılımcılara net asgari ücret düzeyinde gelir elde etme imkânı sunulmaktadır. İşverenler, programdan faydalananlara ücret ödemek zorunda değildir ancak işverenin bu program kapsamında işsiz kişiye ödeme yapması halinde yaptığı ödemeler de kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Kanun hükmüne göre işverenin her bir katılımcı için indirim konusu yapabileceği tutar aylık olarak asgari tutarın yarısını geçemeyecektir.

3) Kurumlar Vergisi Kanununda İndirilmesi Öngörülen Giderler

A) Genel Açıklama

GVK'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerinin yanında KVK'da da safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin yönelik hükümler yer almaktadır. Bu hükümler doğrudan mükellef kurumlara yönelik olmaları sebebiyle GVK'da düzenlenen genel nitelikli giderlerden daha özel ve teknik olarak nitelendirilebilirler.

5520 sayılı KVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 8. maddesi safi kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilecek diğer giderleri düzenlemiştir.

²⁰¹ Türkiye İş Kurumu İşbaşı Eğitim Programı Bilgi Notu,

www.iskur.gov.tr/Portals/0/Duyurular/10_soruda_isbasi_egitim_programi.pdf

Erişim

Tarihi: 17.04.2016

B) Menkul Kıymet İhraç Giderleri

KVK'nın 8. maddesinin a bendinde menkul kıymet ihraç giderlerinin safi kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak indirilebileceği düzenlenmiştir. 5422 sayılı önceki Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 'hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri'nin gider olarak indirilebileceği düzenlenmişti. Yeni kanunda menkul kıymetlerin ihraç giderlerinin indirilebileceği düzenlenerek bu kapsam genişletilmiş; hisse ve tahvil senetleri dışında kalan menkul kıymetlerin ihraç giderlerinin de indirilmesi mümkün hale gelmiştir.

Menkul kıymet, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda²⁰² paylar ve pay benzeri diğer kıymetler ile söz konusu paylara ilişkin; borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikaları olarak tanımlanmıştır. Menkul kıymet, kanuni tanımının yanı sıra ortaklık ve alacaklılık hakkı sağlayan, belli bir bedeli temsil eden, dönemsel olarak belli tutarlarda gelir getiren, her an paraya çevrilebilen ve yatırım aracı olarak kullanılmak üzere çıkarılan kıymetli evrak olarak da tanımlanabilir.²⁰³

KVK 8/a hükmüne göre ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılatından indirilebilecektir. Bu giderlere örnek olarak senetlerin kâğıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini,

²⁰² R.G. Sayısı: 28513 – R.G. Tarihi: 30.12.2012

²⁰³ ÜLGEN Hüseyin/HELVACI Mehmet/KENDİGELEN Abuzer/KAYA Arslan, **Kıymetli Evrak Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2004, s. 23.

damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri göstermek mümkündür.

C) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

KVK 8/b hükmü, kurumların kuruluş ve örgütlenme giderlerini kurum kazancının tespiti için hasılatтан indirebileceği düzenlemesine yer vermiştir.

Kurumların kuruluşları sırasında, faaliyette bulundukları dönemlerden farklı olarak birtakım giderler yapmaları gerekebilir. Bu giderler kurumun faaliyete geçebilmesi ve örgütlenebilmesi için yapılması gereken zaruri giderlerdir. Bu giderler Kurumun İçinde Bulunduğu Döneme Göre Özel Uygulamalar başlığı altında incelenecektir.

KVK, kuruluş ve örgütlenme için yapılan bu giderlerin de kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceğini düzenlemiştir.

D) Genel Kurul Toplantıları ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

KVK 8/c hükmüne göre “Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri” kurum kazancının tespitinde indirilebilecektir.

Genel kurul, pay sahiplerinin veya temsilcilerinin usulüne uygun olarak yapılmış bir çağrı üzerine belli bir gündemi görüşmek ve karara bağlamak için bir araya gelmesinden oluşan, şirketlerin karar ve idare organı olarak tanımlanmaktadır.²⁰⁴

Genel kurul toplantıları TTK'da hususi olarak düzenlenmiştir. Olağan genel kurul toplantıları faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Gereken durumlarda genel kurul olağanüstü toplantıya da çağrılabilir.

Genel kurul toplantılarında, organların seçimine, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, kârın kullanım şekline, dağıtılacak kâr ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakere yapılarak karar alınır. Genel kurul toplantısında alınan kararların *usulüne uygun çağrı yapılmadığı* gerekçesiyle iptalinin önüne geçilebilmesi için çağrının usul ve esaslarına uygun biçimde yapılması gerekmektedir. Genel kurul toplantılarının usul ve esasları TTK ve Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik²⁰⁵'te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

²⁰⁴ PULAŞLI Hasan, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 2015, s. 348.

²⁰⁵ R.G. Sayısı: 28481 – Tarihi: 28.11.2012

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli, kararların ticaret siciline tescili giderleri ve benzeri giderlerden oluşur. Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir.²⁰⁶

Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılanırsa dahi gider kaydedilemeyecektir. Zira bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler değildir.

Kurum, birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderleri de kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirebilecektir. Bu giderler, Kurumun İçinde Bulunduğu Döneme Göre Özel Uygulamalar başlığı altında incelenecektir.

E) Komandite Ortağın Kâr Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket TTK'nın 564. maddesinde *“sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirket”* olarak tanımlanmıştır. Komandit şirketlerde, şirket alacaklılarına karşı kollektif şirket ortağı gibi tüm malvarlığı ile sorumlu olan ortaklara

²⁰⁶ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği; Karş. “Şirket genel kurulu toplantısı nedeniyle kurula iştirak eden üyelerin kişisel masrafları için yapılan ödemeler gider olarak kabul edilemez.” YALÇIN, (2006), s. 481.

komandite ortak; anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olanlara ise komanditer ortak denilmektedir.²⁰⁷

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette komandite ortakların kâr payı ile ilgili olarak GVK 37’de “*Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.*” düzenlemesi mevcuttur. Komandite ortağın şahsi ticari kazanç sayılarak gelir vergisine tabi tutulan payının kurumlar vergisine tabi tutulmaması için kurum kazancının hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek başka bir gider kalemi olarak belirlenmiştir.

F) Katılım Bankalarınca Ödenen Kâr Payları

Katılım bankacılığının esası faizsiz bankacılık modeline dayanmaktadır. Faizsiz bankacılık, fon fazlası olan ekonomik bir birimden fon talebi olan ekonomik birimlere aktarımın faiz olmadan sağlanmasıdır.²⁰⁸ Katılım bankaları, tasarruf sahiplerinden topladıkları fonları, faizsiz finansman

²⁰⁷ PULAŞLI, (2015), s. 239,240.

²⁰⁸ ÖZGÜR Ersan, **Katılım Bankalarının Finansal Etkinliği ve Mevduat Bankaları ile Rekabet Edilebilirliği**, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Afyonkarahisar 2007, s. 38.

prensipieri dahilinde ticaret ve sanayide değerlendirerek, oluşan kâr veya zararı tasarruf sahipleriyle “kâr payı” olarak paylaştırmaktadır.²⁰⁹

Katılım bankalarınca tasarruf sahiplerine katılım hesabı karşılığında ödenen kâr payları KVK 8/d hükmü gereğince gider olarak kurum kazancından indirilebilecektir.

G) Sigorta ve Reasürans şirketlerince Ayrılan Teknik Karşılıklar

Sigorta sözleşmesi TTK’da, sigortacının bir prim karşılığında, kişinin para ile ölçülebilir bir menfaatini zarara uğratan tehlikenin, rizikonun, meydana gelmesi hâlinde bunu tazmin etmeyi ya da bir veya birkaç kişinin hayat süreleri sebebiyle ya da hayatlarında gerçekleşen bazı olaylar dolayısıyla bir para ödemeyi veya diğer edimlerde bulunmayı yükümlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır.

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’na²¹⁰ göre Türkiye’de faaliyet gösterecek sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin anonim şirket veya kooperatif şeklinde kurulmuş olması şarttır. Sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri, sigortacılık işlemleri ve bunlarla doğrudan bağlantısı bulunan işler dışında başka işle iştigal edemez.

KVK 8. maddesinin 1/e bendinde sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait bazı teknik

²⁰⁹ <http://www.tkbb.org.tr/ssss#1233> Erişim Tarihi: 21.05.2016

²¹⁰ R.G. Sayısı: 26552 – Tarihi: 14.06.2007

karşılıkların²¹¹ gider olarak dikkate alınabileceği düzenlenmiştir. Bir bilânço döneminde ayrılan bu sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenmesi gerekmektedir.

a) Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları

Bu teknik karşılıklardan ilki muallak hasar ve tazminat karşılıklarıdır. Bunlar;

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminat ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör²¹² payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarıdır.

b) Kazanılmamış Prim Karşılıkları

Gider olarak dikkate alınacak karşılıklardan ikincisi kazanılmamış prim karşılıklarıdır. Bunlar;

²¹¹ Karşılıklar, VUK m. 288’de “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlar” olarak tanımlanmıştır.

²¹² Reasürör, sigorta poliçesinden doğan sorumluluğun bir kısmını reasürans yoluyla devralan şirkettir.; <http://www.trete.com.tr/sozluk.html#R> Erişim Tarihi: 21.05.2016

- Yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak indirilebilecek bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez.

c) Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar

Gider olarak dikkate alınacak karşılıklardan üçüncüsü hayat sigortalarında matematik karşılıklardır. Bunlar her sözleşme üzerinden sigortacılık mevzuatındaki ilgili teknik esaslara göre ayrı ayrı hesaplanır. Ancak karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemeyecektir. Zira elde edilen kazanç vergiye tabi olmadığından giderlerinin de vergi matrahı hesabında dikkate alınmaması gerekmektedir.

d) Dengeleme Karşılığı

Gider olarak dikkate alınacak karşılıklardan dördüncüsü dengeleme karşılığıdır. Dengeleme karşılığı takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında

verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşmaktadır.²¹³

4) Diğer Kanunlarda İndirilmesi Öngörülen Giderler

A) Genel Açıklama

İndirilebilecek giderlere ilişkin düzenlemeler GVK ve KVK dışında kalan mevzuatta da yer almaktadır. Bu kanunlar Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'dur. Aşağıda bu düzenlemelere de değinilecektir.

B) Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan İndirilebilecek Giderler

a) Gayrimenkul Alımında Gerçekleşen Giderler

VUK'un 269. maddesi gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceğini ve gayrimenkul bütünleyici parça ve eklentilerinin; tesisat ve makinelerin; gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceğini düzenlemiştir. VUK'un "Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler" başlıklı 270. maddesi gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzeçlenmesinden kaynaklanan giderlerin de dahil olduğunu düzenledikten sonra "Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye

²¹³ Bu karşılık her bir yıla tekabül eden deprem ve kredi net primlerinin %12'si olarak hesaplanmaktadır. Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Teknik Karşılıklarına ve Bu Karşılıkların Yatırılacağı Varlıklara İlişkin Yönetmelik (R.G. Sayısı: 26606 - Tarihi: 07.08.2007)

giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini” maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduğunu belirtmiştir.

Böylelikle; gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değ erlenen kıymetlere ilişkin noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri mükellefin tercihine göre maliyet kalemlerine eklenebilecek ya da gider olarak dikkate alınabilecektir.

b) Değ ersiz Alacaklar

VUK’un 322. maddesinde²¹⁴ kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değ ersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Değ ersiz alacaklar artık tahsiline imkân kalmayan, kaybedilmiş alacaklardır.

Bir alacağ ın değ ersiz alacak olarak nitelendirilebilmesi için ş u özellikleri taşıması gerekmektedir;

- Alacak iş veya iş letme ile ilgili olmalı,

²¹⁴ “**VUK Madde 322:**

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değ ersiz alacaktır.

Değ ersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değ erlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İş letme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değ ersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

- Alacağın, kazai veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsili imkânsız hale gelmiş olmalıdır.

Alacağın tahsilinin imkânsız hale geldiğini gösteren vesikaların yeterliliği her olayda, duruma özel olarak incelenmelidir. Borçlunun varlık bırakmadan vefat ettiği ve mirasçılarının mirası reddettiğini gösterir belgeler, borçlunun kesin olarak yurt dışına çıktığını ve haczi kabul malı olmadığını gösterir belgeler vb. kanaat verici vesikaya örnek olarak gösterilebilir.²¹⁵

Bu düzenleme ile değersiz alacaklar safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edebilecektir.²¹⁶

c) Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı

VUK'un 323.maddesi²¹⁷ gereğince, ticari ya da zirai kazançla ve bunların elde edilmesi ya da idamesiyle ilgili olmak koşulu ile dava veya icra safhasındaki

²¹⁵ YALÇIN, (2006), s. 636.

²¹⁶ Danıştay 3. D. 1999/2158 E., 2000/1508 K., 19.04.2000 K.T.; "VUK 322. maddesinde de; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacak olduğu, değersiz alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerini kaybedeceği ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemelerle tahsil edilemeyen ve bunu sağlamak üzere dava veya icra takibine konu yapılan alacakların tahsili kuşku bulundugundan bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerine, dilerlerse bu gibi alacaklar için pasifte karşılık hesabı adı altında düzenleyici bir hesap açmaları ve ayırdıkları bu karşılıkları aktif toplamından düşmeleri olanağı tanınmıştır. Böylece, şüpheli hale gelmiş alacak, karşılık hesabında izlenmiş ve tahsilat yapıldığı takdirde kar-zarar hesabına intikal ettirilmiş olacaktır."

²¹⁷ "VUK Madde 323:

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

alacaklar ile hukuken istenmiş olmasına rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan, dava ve icra takibine değmeyecek alacaklar, şüpheli hale gelmiş sayılmaktadır.

Bu düzenlemeye göre bir alacağın şüpheli hale gelebilmesi için;

- Ticari ya da zirai kazancın elde edilmesi ya da sürdürülmesi ile ilgili olması,²¹⁸
- Dava veya icra safhasında olan ya da protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmeyen ve dava ve icra takibine değmeyecek miktarda olması,

gerekmektedir. Bu koşulları taşıyan alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değeri ile 'Şüpheli Alacaklar Karşılığı' altında pasifte karşılık ayrılır ve gider olarak indirilebilir.²¹⁹ Karşılık ayırmak suretiyle safi kazancın

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir."

²¹⁸ Danıştay 4. D. 1975/2661 E., 1976/582 K., 09.03.1976 K.T. "Hatır senedi mahiyetindeki bonoların karşılığı şüpheli alacak yazılamaz."

²¹⁹ ESEN Özgür Muhittin, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi", Mali Çözüm Dergisi, S. 94, Y. 2009, s. 138.; Danıştay 3. Dairesi 1999/1321 E., 2001/1970 K., 22.05.2001 tarihli kararında "...San. ve Tic. A.Ş.'ne aktarılan kredi ana parası ve hesaplanan katma değer vergilerinin "ticari faaliyet çerçevesinde değerlendirildiği, bu alacağın tahsil edilememesi üzerine karşılık ayırıp, karşılık tutarını gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettirdiği, bu alacağın bir kısmını tahsil ettiği anlaşılmış olup,

hesaplanmasında indirilen şüpheli alacağın sonraki dönemlerde tahsil edilmesi halinde tahsilatın gerçekleştiği dönem kazancına eklenmesi gerekmektedir.²²⁰

d) Reeskont Giderleri

Vergi Usul Kanunu'nun 281²²¹ ve 285'inci²²² maddelerinde iktisadi işlemlere dahil, senetli borç ve alacakların reeskonta tabi tutulması işlemleri düzenlenmiştir.

şirket tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi hükmü uyarınca adı geçen şirketten tahsil edilemeyen alacak için karşılık ayrılıp hesaplarına gider olarak intikal ettirilmesi hukuka uygun bulunduğundan, yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı kaldıran ..." Vergi Mahkemesinin 17.12.1998 gün ve E: 1998/207, K: 1998/1227 sayılı kararını onamıştır.

²²⁰ ARPACI Altar Ömer, **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, Yaklaşım Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2008, s. 191.

²²¹ **"VUK Madde 281:**

Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler."

²²² **"VUK Madde 285:**

Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. ()*

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar."

Reeskont, vergilendirmede dönemsellik²²³ ilkesinin bir uygulaması olup, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir. Bu suretle, vadesi sonraki hesap dönemlerinde dolacak olan alacak veya borç senetlerinden kaynaklanacak vade farklarının değerlendirme yapılan döneme ait olan kısmı söz konusu dönemde dikkate alınmış olacaktır.²²⁴

VUK 281 hükmüne göre bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için reeskont işlemi ihtiyaridir.

Reeskont ayrılabilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekir;

- Alacak veya borç senede bağlı olmalı,
- Senet kazancın elde edilmesi ya da idame ettirilmesine yönelik olmalı,
- Senet bilançoda yer almalı,

²²³ "Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız kabul edilen yaşam sürelerinin belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasıdır."; SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 17. Baskı, Ankara 2014, s. 19.; Danıştay 3. D. 2001/279 E., 2003/663 K., 30.01.2003 K.T.: "...Dönemsellik ilkesi; vergilemenin belirli bir zaman dilimine ilişkin olarak yapılmasını ifade eder ki bu süre genel olarak takvim yılıdır. Başka bir ifadeyle gerçek kişiler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden, kurumlar ise bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ticari kazancın, veya kurum kazancının elde edilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmak suretiyle tahakkuk esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır..."

²²⁴ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği

- Senet, vade içermelidir ve vadesi değ erleme gününde senedin vadesi henüz gelmemiş olmalıdır.

Bu şartları taşıyan işletmenin aktifine kayıtlı alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması sonucu senet üzerinde faiz oranının belirtildiği hallerde o oran ile; belirtilmediği hallerde ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının resmi iskonto hadleri ile hesaplanacak reeskont faiz gideri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.²²⁵

Öte yandan, hesap dönemi sonu itibariyle reeskont faiz gideri olarak ilgili dönem kazancından düşülen meblağlar, ertesı dönemin başında aynen gelir olarak kaydedilecektir.²²⁶

C) Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirilebilecek Giderler

3065 sayılı KDVK'nın **Vergi İndirimi** başlıklı 29. maddesi mükelleflerin, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini; ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini ve götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma

²²⁵ ARPACI, (2008), s. 205.

²²⁶ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği

değer vergisini yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirebileceklerini düzenlemiştir.

KDVK'nın 58. maddesinde *“Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.”* düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre katma değer vergisi hesabında indirilebilecek katma değer vergisi kalemleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayacaktır. Bu düzenlemenin yorumlanması halinde²²⁷; katma değer vergisi hesabında indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisinin matrahının tespitinde dikkate alınabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

KDVK'nın 30. maddesinde indirilemeyecek katma değer vergisine yer verilmiştir;

“... ”

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

²²⁷ *Argumentum a contrario*, aksi ile ispat yöntemi ile bir kuralın içermediği husus kuralın dışında kalmış sayılmaktadır. GÜRİZ Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara 1996, s. 82.

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

...”

Katma değer vergisi hesaplamasında indirim konusu yapılamayan bu vergi kalemleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.²²⁸

Ancak aynı kanunun a bendinde gösterilen “*Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi*” ile d bendinde gösterilen “*Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi*” kalemlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı açıktır.

²²⁸ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (R.G. Sayısı: 28983 – Tarihi: 26.04.2014)

IV) KURUMUN İÇİNDE BULUNDUĞU DÖNEME GÖRE ÖZEL UYGULAMALAR

1) Genel Açıklama

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde indirilecek giderler düzenlenirken kurumun içinde bulunduğu bazı özellikli dönemlere göre farklı gider kalemleri de göz önünde bulundurulmuştur. Bu dönemler kurumun kuruluşu ve tasfiyesi dönemleri ile gerçekleşmesi halinde birleşme, devir, bölünme ve feshedilmesi halleridir. Aşağıda bu dönemlere ve bu dönemlere özgü uygulama ve giderlere kısaca değinilecektir.

2) Kuruluş ve Örgütlenme Dönemi Giderleri

KVK'nın 8. maddesinin 1. fıkrasının b bendi kuruluş ve örgütlenme giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilebileceği düzenlemesine yer vermiştir.

VUK'un 282. maddesi²²⁹ kuruluş ve örgütlenme giderlerini, kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veyahut da işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer iktisap

²²⁹ "VUK Madde 282:

Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerklenir.

Bu değerk, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmıyan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerkleriyle değerklenir."

olunmayan giderler olarak tanımlamıştır.²³⁰ Bu hükme göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi kurumun seçimine bırakılmıştır. Doğrudan gider yazılmak yerine aktifleştirilmesi halinde bu giderler VUK 326. madde uyarınca beş yılda amortisman ayırma yoluyla da itfa edilebilecektir.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, mükellef kurumun kuruluşunu gerçekleştirebilmesi, faaliyete geçebilmesi ve bu faaliyeti genişletebilmesi için yaptığı ve karşılığında maddi bir kıymet edinmediği giderlerdir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bir özelgesinde²³¹ kuruluş ve örgütlenme giderlerine örnek olarak *“iş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler, şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler, kuruluş ile ilgili seyahat giderleri, kuruluş genel toplantısı için yapılan giderler, işçi ve personelin eğitim giderleri, kuruluş döneminde yapılan genel idare niteliğindeki giderler (Bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi için sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi olanağının bulunmaması gerekir. Aksi halde*

²³⁰ Danıştay 11. D. 1999/4225, 2000/3254 K., 13.09.2000 K.T.; *“Şirket tarafından kiralanan binanın Milli Eğitim Bakanlığı'na istenen röleve plana göre sınıflar ve idari bölümler oluşturularak dersanecilik faaliyeti için uygun hale getirildiği ihtilafsız olduğuna göre bu faaliyet için yapılan giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi amacıyla yapıldığı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/2. maddesinde öngörülen anlamda hasılatтан indirilecek ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekir.”*; Danıştay 4. D. 1972/4880 E., 1973/3618 K., 26.06.1973 K.T.; *“Mükellef kurumun ilgili yıl işlemlerinin incelenmesi sonucunda, inşa ettirdiği fabrika binasının kuruluşu sırasında su sondajı ve danışma ücreti olarak yaptığı giderleri ilk tesis ve taazzuv gideri olarak aktifleştirdiği tespit edildiğinden adına tarh edilen kurumlar ve gelir (stopaj) vergilerini ve kusur cezasını; Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde kurumun tesis olunması veya bir şubenin açılması suretiyle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerin ilk tesis ve taazzuv giderleri olduğunun belirtildiği, dosyanın tetkikinden, fabrika yerini seçmek için önce bir mahalde su sondajı yaptırıldığı, danışma ücreti ödendiği, bu araştırmalar sonucunda başka bir yerin uygun görüldüğünün anlaşıldığı, fabrika binası için yapılan ön çalışmaların ilk tesis ve taazzuv gideri kabul edilmesinin tabii olduğu...”*

²³¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-3073 sayı ve 23.11.2012 tarihli özelgesi.

bunlar ilgili bulundukları sabit kıymetlerin maliyetine dahil olacaklarından, ilk kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır) ve hisse senedi ve tahvil ihracına ilişkin giderler”i göstermiştir.

Kuruluş aşamasında ya da işletmenin genişletilmesi aşamalarında kurumlar örgütsel bir yapıya ulaşma, ihtiyaç ve hedeflerine en uygun kararları alabilme ve verimliliği artırmak amacıyla iş ve piyasa etüdları gibi raporlar hazırlatabilirler.²³² Bu raporların hazırlanmasına ilişkin giderler kuruluş ve örgütlenme gideri olduğundan safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Daha önce de belirtildiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Bu kurumların kuruluşları için izlenmesi gereken usul ve esaslar TTK ve diğer özel kanunlarda gösterilmiştir. Bunlardan bazıları; esas sözleşme, ana statü gibi imzalanması gereken belgelerin hazırlanması, şirkete konulacak ayni sermayelerin TTK 343 gereğince ekspertizi, kuruluş için ödenmesi gereken harç ve resimler, gereken sicillere tescil ve odalara kayıt için ödenen tutarlar, noter masrafları, hisse senedi çıkarılması gibi giderlerin yapılmasına yol açmaktadır. Bu giderler de kuruluş ve örgütlenme gideri olarak safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilebilecektir.

²³² GÜLEŞ Hasan Kürşat/ BURGESS Thomas F., “Günümüz İşletmelerinde Değişim Yöntemi: Yöntemler ve Uygulanabilirliği”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 14, S. 1, s. 105.; YALÇIN, (2006), s. 465.

Kuruluşun sağlanabilmesi için işle ilgili olarak yapılan seyahat giderleri, firmayı tanıtmak için yapılan ilan ve reklam giderleri, çalışanların tedariki ve yapılacak faaliyete göre eğitimi için yapılan giderler de kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak dikkate alınacaktır.²³³

Faaliyetine başlamış ve devam etmekte olan kuruluşlar da yeni bir şube açmak için yaptığı, sermaye artırımını halinde ortaya çıkan giderler²³⁴ gibi giderler de KVK'nın 8. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre kuruluş ve örgütlenme gideri olarak safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Ancak *“şirketin kurulması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan giderler kapsamında olmayan tanıtım ve reklam harcamalarının ilk tesis ve taazzuv giderleri adı altında aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi”* söz konusu olamayacaktır.²³⁵

3) Fesih ve Tasfiye Dönemi Giderleri

Kurumlar, belli sebeplerden birinin gerçekleşmesi üzerine sona erebilirler. Sona erme hallerine fesih, ortaklığın amacının imkânsız hale gelmesi, ortaklığın iflâsı, ortaklığın süresinin bitmesi gibi haller örnek gösterilebilir.²³⁶

²³³ YALÇIN, (2006), s. 466- 467.; ARPACI, (2008), s. 128.

²³⁴ TOPÇU Nuraydın/DEMİRKOL Vedat, *“Sermaye Şirketlerinde Sermaye Artırım İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 65, Y. 2015, s. 141,142.

²³⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-592 sayı ve 16.02.2012 tarihli özelgesi.

²³⁶ ÇAMOĞLU Ersin/ POROY Reha/ TEKİNALP Ünal, *Ortaklıklar Hukuku I*, Vedat Kitapçılık, Yeniden Yazılmış 13. Bası, İstanbul 2014, s. 238.

6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu'nda, limited şirketlerin aksine, düzenlenmemiş olan anonim ortaklıkların haklı nedenle feshine 6102 sayılı TTK'da yer verilmiştir. Eski TTK'da anonim şirketin fesih ile sona ermesi ancak esas sözleşme ile fesih hakkının tanınması halinde söz konusu olabileceken²³⁷ 6102 sayılı TTK'nın 531. maddesi gereğince haklı sebeplerin varlığında, azınlık pay sahipleri²³⁸ şirketin feshine karar verilmesini isteyebilecektir.

Fesih sonucu ya da diğer nedenlerle sona eren kurumlar bu andan sonra tasfiye dönemine girerler. Tasfiye, ortaklığın malvarlığının tespiti, alacaklılara borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara dağıtılmasına ilişkin işlemlerin yapıldığı dönemdir.²³⁹ Tasfiye döneminde kurumlar tasfiye memurları aracılığıyla yalnızca tasfiye işlemleri ile sınırlı olarak hak ehliyetini kullanabilirler.²⁴⁰

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı KVK'nın 17. maddesindeki düzenlemelere göre hesaplanır. Tasfiye döneminde tasfiye memurunun ücreti, alacaklıların çağırılması sebebiyle ortaya çıkan masraflar, tasfiye memurlarının kurumun safi malvarlığını tespit edebilmek için gerçekleştirdiği, şirket malvarlıklarının

²³⁷ SÜMER Ayşe, *"Anonim Ortaklıkların Haklı Nedenle Feshi"*, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 18, S. 2, Y. 2012 (Özel Sayı), s. 842.

²³⁸ Azınlık pay sahipleri sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden pay sahipleridir.

²³⁹ ÇAMOĞLU/POROY/TEKİNALP, (2014), s. 245.

²⁴⁰ BOZKURT Tamer, *Şirketler Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 279.

değerlendirilmesi sebebiyle uzman görevlendirilmesi gibi, işlemlerin gerektirdiği birtakım harcamalar söz konusu olmaktadır. Bu harcamalar KVK'nın 8. maddesinin 1. fıkrasının c bendi uyarınca tasfiye giderleri olarak tasfiye kârının tespitinde dikkate alınabilecektir.

4) Birleşme, Devir ve Bölünme Hallerinde

A) Birleşme ve Devir

TTK 136. madde düzenlemesine göre şirketler bir şirketin diğerini devralması veya yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri yoluyla birleşebilirler. Kuruluşların büyüme yollarından biri olan birleşme iki ya da daha fazla şirketin bir bütün haline gelmesidir.²⁴¹ Birleşme 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde *“Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir.”* yolunda düzenlenmiştir.

Birleşme sırasında en az bir işletmenin başka bir işletme ile birleşmek üzere hukuki bağımsızlığının sona ermesi gerekmektedir. Bu husus birleşmeyi diğer ekonomik toplanmalardan ayırır.²⁴² KVK'nın 18. maddesi²⁴³ uyarınca

²⁴¹ GÖKTUNA Hamdi Deniz Ege, **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 3.

²⁴² TÜRK Hikmet Sami, **Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi**, Ankara Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1986, s. 16.

²⁴³ “KVK Madde 18:

(1) *Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.*

hukuki bağımsızlığı sona eren şirketin feshi tasfiye hükmündedir;²⁴⁴ fakat birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah alınacaktır.

Birleşme sırasında birleşilen kurumun yaptığı giderler kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilebilir. Zira birleşme, birleşilen şirket bakımından faaliyetin genişletilmesi niteliğindedir ve faaliyetin genişletilmesine ilişkin giderler de kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilmektedir. Bu halde bu nitelikteki giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak, yukarıda da belirtildiği üzere, doğrudan hasılatтан indirilebileceği gibi VUK 326. madde hükmü uyarınca beş yılda amortisman ayırma yoluyla itfa edilmesi de mümkündür. Bunun yanı sıra infisah edilen kurumun paylarının iktisap edilebilmesi için bu payların birleşilen kurumda hazır olması gerekmektedir. Bu, birleşilen kurumun sermaye artırımını gerçekleştirmesiyle mümkün olur.²⁴⁵ Birleşilen kurumun sermaye artırımını için yaptığı giderler de birleşme halinde gerçekleştirilen giderlerden olup safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesihi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur."

²⁴⁴ Karş. "Birleşme sırasında hukuki bağımsızlığı sona eren işletmenin tüm aktif ve pasifleri tasfiye edilmeksizin külli halefiyet yolu ile diğer işletmeye geçer."; TÜRK, Ticaret Ortaklıkları (1986), s. 107-109.

²⁴⁵ TEKİNALP/ POROY/ ÇAMOĞLU, (2014), s. 131.

TTK birleşme ve devir müesseselerini ayrı ayrı düzenlememiştir. KVK'nın 8. maddesinde yer alan bu ayırım devrin birleşmenin özel bir türü ve 'vergisiz birleşme' olarak nitelendirilmesinden kaynaklanmaktadır.²⁴⁶ Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni merkezinin veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması ve münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınıp aynen bilançosuna geçirilmesi halinde gerçekleşen birleşme kurumlar vergisi bakımından devir hükmündedir. KVK'nın 20. maddesinde belirtilen şartların²⁴⁷ gerçekleşmesi halinde bu birleşmeden doğan kârlar vergilendirilmeyecektir.²⁴⁸ Hal böyle iken birleşme dönemi ile devir döneminde yapılan giderler paralellik göstermektedir. Bu durumda

²⁴⁶ NAZALI Ersin, **Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2008, s. 163.

²⁴⁷ Bu şartlar şunlardır;

- Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih olan devir tarihi itibarıyla münfesihi kurum ile birleşilen kurum hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi;
- Birleşilen kurumun münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesi gerekmektedir.

²⁴⁸ Danıştay VDDGK 1998/404 E., 1999/334 K., 11.06.1999 K.T.; "Kurumlar Vergisi Kanununun 37'nci ve 38'inci maddelerinde koşulları düzenlenen devir ve birleşmeye ilişkin kurullarla, şirketlerin sermaye yapılarına güç kazandırılmak amaçlanmıştır. Ticari organizasyonlarda temel amaç kar elde etmek ve bunu en yüksek düzeye ulaştırmak olduğundan, bu kurullar, aynı amaçla öngörüldüğü için birleşmeden doğan kazançların vergilendirilmesinden vazgeçilmiştir."

KVK 8/1/c hükmü gereğince bu dönemlerde yapılan giderlerin safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

B) Bölünme

Bölünme, şirketlerin daraltılmak suretiyle daha verimli bir biçimde yeniden ekonomiye kazandırılması amacı güden kurumsal bir stratejidir.²⁴⁹ TTK'nın 159. maddesinde bölünmenin tam veya kısmi olabileceği düzenlenmiştir.

TTK'nın 159. maddesinin a bendine göre tam bölünme şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılıp ve diğer şirketlere devrolunmasıdır. Tam bölünmede bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirketin hukuki varlığı sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir. Bu düzenlemeye paralel bir düzenleme içeren KVK'nın 19. maddesinin 3. fıkrasının a bendine göre devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadar olan kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel olmayacaktır.²⁵⁰

TTK'nın 159. maddesinin b bendine göre kısmi bölünme ise bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunmasıdır. Kısmi bölünmede bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve

²⁴⁹ SEZGİ Önder, *"Bölünme, Birleşme ve Hisse Devri İşlemlerinde Yapılan Son Düzenlemeler"*, Vergi Dünyası, S. 243, Y. 2001, s. 86.

²⁵⁰ Tam bölünmeye ilişkin olarak ayrıntılı bilgi için bkz. AYDIN Erkan, *"Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tam Bölünme"*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C. 36, S. II, Y. 2014, s. 71-91.

haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek devralan şirketlerin yavru şirketini oluşturur. KVK'nın 19. maddesinin 3. fıkrasının b bendi vergisel bağlamda kısmi bölünme için TTK'dan farklı olarak birtakım şartlar aramıştır. Bu şartlara göre iştirak hisselerinin bölünme konusu olabilmesi için aktifte en az 2 yıl kalmış olmaları; taşınmazlar ve iştirak hisselerinin bölünmeye konu edildiğinde bölünme ile oluşan yeni hisselerin bölünen şirketin ortaklarına verilmesi halinde bunlarla ilgili borçların da devredilmesi; üretim ve hizmet işletmelerinin bölünme yoluyla aynı sermaye olarak konulmasında işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerinin tümünün devredilmesi gerekmektedir.²⁵¹

Birleşme, devir, bölünme döneminde yapılan iş ve piyasa etüdü gibi raporların çıkarılması, tescil, ilan, noter masrafları, teminat gösterilmesi ve benzeri için yapılan giderler KVK düzenlemesi gereğince safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilebilecektir.

²⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. MAÇ Mehmet, *“Kısmi Bölünmede Aranan Şartlar ve Uygulama”*, Vergi Dünyası, S. 314, Y. 2007.

V) İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

1) Genel Açıklama

Kurumların yaptığı bütün harcamaların safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Öncelikle indirilebilecek giderler kanunlarla düzenlenmiştir. Kurum tarafından yapılan bir harcama bu düzenlemeler kapsamına giriyorsa gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bu düzenlemelerin bir kısmı yukarıda da görüldüğü üzere geniş kapsamlıdır. Bu nedenle kanun koyucu gider olarak kabul edilmeyen harcamaların bir kısmını özel olarak düzenlemiştir.²⁵²

Bu noktada belirtmekte fayda vardır ki kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlarla ilişkili olan harcamalar kurum kazancından gider olarak indirilemeyecektir.²⁵³

Kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacak, bu nedenle de hasılatından indirilemeyecek ödemelere ilişkin düzenlemeler hem GVK hem de KVK'da yer almaktadır.

2) GVK'da Düzenlenen İndirilemeyecek Giderler

GVK 41. maddede sayılan giderlerin büyük bir kısmı işletme sahibinin ticari varlığı ile özel varlığı arasındaki ayrım ile ilgilidir. Bunlar şu ödemelerdir;

²⁵² KIZILOĞ, Gelir Vergisi (1989), s. 914.

²⁵³ AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi (1996), s. 201.

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

Bu ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek gider olarak dikkate alınması sermaye şirketlerinden ziyade paylı komandit şirketlerde komandite ortaklara ve ailelerine yapılacak ödemeler bakımından söz konusu olacaktır.

GVK 41. maddenin diğer bentleri ile GVK 90. maddedeki²⁵⁴ düzenlemelere paralel düzenlemeler KVK'da da yer almaktadır. Gider olarak dikkate alınamayacağı her iki kanunda da düzenlenen bu ödemelere KVK'daki düzenlemeler başlığı altında değinilecektir.

²⁵⁴ **“GVK Madde 90:**

Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler Gelir Vergisi'nin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.”

3) KVK'da Düzenlenen İndirilemeyecek Giderler

A) Genel Açıklama

KVK'nın 11. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler gösterilmiştir. Bu düzenlemeye göre;

1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
5. Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun²⁵⁵ hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
6. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen sınırlar saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin nominal değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,

²⁵⁵ R.G. Sayısı: 8469 – Tarihi: 28.07.1953 (Buradan sonra AATUHK olarak anılacaktır.)

7. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,

8. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,

9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,

10. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri,

11. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı;

kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecek harcamalardır. Bu kalemlere kısaca değinilecektir.

B) Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre öz sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan faizler safi kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınamayacaktır.²⁵⁶

TTK'nın 132. maddesi "*Kanunlarda aksine hüküm yoksa, şirket sözleşmesiyle ortakların, koydukları sermayeler için faiz ve şirketteki hizmetleri sebebiyle kendilerine ücret verilmesi kabul olunabilir.*" düzenlemesini içermektedir. Bu düzenleme gereğince şirket ortakları şirkete koydukları sermayeler üzerinden faiz geliri elde edebileceklerdir. Ancak ortaklara ödenen bu faizler kurumun safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu düzenleme kurum ortaklarının işletmeye koydukları sermayeden elde edeceği kazancın kâr payı olması esasına dayanmaktadır. Bu düzenleme ile ortakların kâr dağıtımında elde ettikleri kâr paylarından başka bir yolla sermayelerinden nemalanmalarının önüne geçilmiş olmaktadır.

²⁵⁶ Danıştay 3. D. 2000/2317 E., 2003/3286 K., 28.05.2003 K.T.; "*Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu; gelirin ve kurum kazancının vergilendirilmesinde işletme ile işletme sahibini ve kurum ile paydaşlarını, işletme ve kurumdan ayrı tutmuş; sistemi bu ayrılığı temel alarak kurmuştur.*

İşletme ve kurum ile işletme sahipleri ya da paydaşlarının ilişkisinden doğan işlemler hakkındaki hukuksal durum, Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 15, 16 ve 17. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kurallarla, işletmenin geliri veya kurum kazancının bir kısmının vergilendirme dışında bırakılması önlenmek istenmiştir. Vergi Usul Kanunundaki tüm kurallar da bu esasa ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Teşebbüs sahibi, eşi ve çocuklarının işletmeden çektiği değerlerin; teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermayeye yürütülecek faizlerin; cari hesap yoluyla alacaklandırılmaları nedeniyle hesaplanan faizlerin; işletmenin gideri kabul edilmemesinin nedeni budur. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunumuzda da özsermaye üzerinden hesaplanan faizler; örtülü sermayeye yürütülen faizler gibi sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar da kurumun gayrisafi kazancından indirilemeyen ödemeler olarak kabul edilmiştir."

C) Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkı vb. Giderler

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre örtülü sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan faiz, kur farkları ve benzer giderler safi kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınamayacaktır. Örtülü sermaye KVK'nın 12. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre örtülü sermaye; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmıdır. Bu halde örtülü sermaye, kurumun ortaklarından görünüşte yabancı kaynak olarak temin ettiği fakat gerçekte öz sermayeye dâhil olması gereken fonlardır.²⁵⁷

İlişkili kişi tanımı yine aynı maddede yapılmıştır. Buna göre ilişkili kişi; ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Bu halde kurumun ortaklardan ya da yukarıda sayılan, ortaklarla ilişkili kişilerden dolaylı ya da doğrudan temin ettikleri borçların hesap dönemi

²⁵⁷ FERHATOĞLU Emrah, *"Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye"*, Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Ankara 2014, s. 1.

içinde herhangi bir tarihte işletme öz sermayesinin üç katını aşan kısmı üzerinden hesaplanan ya da ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderler safi kurum kazancının hesabında dikkate alınamayacaktır.²⁵⁸ Zira şirket, hâlihazırda öz sermayeye dâhil olması gereken tutarı ortaklarından alınmış kredi gibi gösterip bu tutara yürütülen faizi de gider olarak göstererek vergi matrahından indirebilir.²⁵⁹ Bu işlemler tipik bir peçeleme örneği teşkil etmektedir.²⁶⁰ KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının b bendi ile kanun

²⁵⁸ Danıştay VDDGK 2007/187 E., 2007/661 K., 28.12.2007 K. T.; "5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 16 ncı maddesinde; kurumların aralarında vasıtalı vasitasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun özsermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse, mezkur istikrazların örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiş, anılan yasanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 2 nci bendinde de, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Maddelerin incelenmesinden, öncelikle tespiti gereken hususun bir borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olup olmadığının belirlenmesi olduğu anlaşılmaktadır. Borcun 16 ncı madde kapsamında örtülü sermaye olduğu belirlenmiş ise, bu borç için yüklenilen finansman giderinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayacaktır" Danıştay 3. D. 2008/497 E., 2011/4775 K., 15.09.2011 K.T.; "Davacı şirkete devrolunan Uğur Ambalaj ve Makina Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin; Özge Plastik Ambalaj Sanayi Limited Şirketinin büyük paylı ortağının %30, davacı şirket ortaklarının ise %70 payıyla kurulduğu saptanan olayda, taraflar arasında, 5422 sayılı Yasanın 17'nci maddesinde öngörülen anlamda vasıtalı şirket ilişkisi bulunduğu açıktır. Devir tarihinden önce fabrika binası satın alınması amacıyla Özge Plastik Ambalaj Sanayi Limited Şirketine ödenen avans tutarı, devir işlemi sonrası söz konusu fabrika binası alımından vazgeçen davacı şirket açısından nakdi alacak niteliğine dönüşmüş, yüksek miktardaki nakit kaynağı karşılıksız olarak kullanılması suretiyle, bu borç verme işleminden doğan kazançtan yoksun bırakılan işletmenin bir kısım kazancı bu yolla dağıtılmış olup, matrahın tespitine ilişkin ileri sürülen iddialar değerlendirilerek karar verilmek yerine tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir."; Danıştay 4. D. 2008/373, 2009/2371, 29.04.2009 K.T.; "Ortaklar ve yakınları adına yapılan sağlık ve yaşam sigortası bedellerinin ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesiyle ilgili olmadığı, dolayısıyla, anılan Kanun maddeleri uyarınca safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu ihtilaftır."

²⁵⁹ ÖNCEL Mualla, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 1978, s. 173.

²⁶⁰ "Vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları özel hukuk biçimlerini ve kurumları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere 'peçeleme sözleşmesi' adı verilir."; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 26.

koyucu, örtülü sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan faiz, kur farkı vb. harcamaların gider olarak dikkate alınamayacağını düzenleyerek bu tipik peçeleme uygulamasının önüne geçmek istemektedir.

D) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

İşletmeler kârı maksimize etme amaçları doğrultusunda geliştirecekleri yeni ürünleri hali hazırda elinde bulunan mamul ya da yarı mamul maddelerden yararlanarak üretmeyi tercih etmektedirler.²⁶¹ Böylelikle işletmenin üretim maliyeti düşürülebilecektir. Fakat işletmeler şirket içi mal değişimindeki fiyatlamayı, maliyeti yüksek göstererek, farklı ülkelerdeki kurumlar vergisi oranlarının farklılıklarından yararlanarak²⁶² vergi matrahını eritmek üzere de kullanabilecektir.²⁶³

²⁶¹ ELITZUR Ramy/MINTZ Jack, *“Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competition”*, Journal of Public Economics, V. 60, Y. 1996, s. 401.

²⁶² BARTELSMAN Eric J./ BEETSMA Roel M.W.J., *“Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing In OECD Countries”*, Journal of Public Economics, V. 87, Y. 2003, s. 2225,2226.

²⁶³ Bu hususlar her somut olay için ayrı ayrı incelenmelidir, zira mükellefin fiyat belirlemelerini başka ticari sebeplere dayandırmış olma ihtimali de vardır.; Danıştay 4. D. 2014/657 E., 2014/6671 K., 11.11.2014 K.T.; *“Ticari işletmeler, kar elde etmek amacıyla faaliyet gösteren kuruluşlardır. Satılan malın mümkün olan en yüksek fiyatla satılması, maliyetlerin de asgari düzeyde tutulması karı artırıcı bir unsurdur.*

İncelenen dosyada, davacı kurumun doğrudan kendisinin ihracat yapması halinde daha yüksek fiyatla satılabileceği emtiayı, serbest bölgede kurulmuş olan şubesine düşük bedelle satarak karını azalttığı ve bu yolla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu iddiasıyla, serbest bölgedeki şubenin satış fiyatları dikkate alınarak tarhiyat yapılmıştır. Olayda, davacının serbest bölgedeki şubesine aktardığı ileri sürülen kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin davacı tarafından kanıtlanması amacıyla yapılacak araştırma sonucuna göre yeniden karar verilmesi yolundaki bozma kararı üzerine, davacı tarafından söz konusu ihracatın doğrudan kendisinin yapması durumunda katlanmak zorunda kalacağı, gümrük müşavirliği, nakliye, sigorta ve benzeri bir kısım giderlerin serbest bölgedeki şube tarafından yapıldığı belirtilerek, bu hususlara dair faturalar, dekontlar, perakende satış fişleri, sigorta

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan, örtülü kazançla ilişkin düzenlemeler uluslararası alandaki gelişmeler doğrultusunda 5520 sayılı Kanunda transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar kavramı altında ele alınmıştır.²⁶⁴ KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının c bendine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. Transfer fiyatlandırması²⁶⁵ işletmelerin kendi alt işletmeleri arasında transfer edilen mamul ya da yarı mamul mallara uygulayacakları optimum fiyat politikasıdır.²⁶⁶

bildirgeleri gibi bir kısım belgeler ile yevmiye kayıtlarına dair belgelerin dosyaya ibraz edildiği görülmüştür. Bütün bu belgeler incelendiğinde, serbest bölgedeki şubenin de söz konusu ticari faaliyete dair yüksek miktarlarda maliyete ve gidere katlandığının davacı tarafından ortaya konulmuş olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda, davacının kârlılığını etkileyeceği açık olduğundan bütün bu hususlar araştırılmaksızın eksik incelemeye dayalı olarak örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu belirtilerek yapılan tarhiyat yasaya uygun olmadığından aksi yöndeki Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. "

²⁶⁴ Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde şirketin, ilişkili kişiler ile olan münasebetlerinde "emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde" bulunması halinde kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı düzenlenmiştir. ; Danıştay 3. D. 2008/497 E. 2011/4775 K. 15.09.2011 K.T.; "Davacı şirkete devrolunan Uğur Ambalaj ve Makina Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin; Özge Plastik Ambalaj Sanayi Limited Şirketinin büyük paylı ortağının %30 davacı şirket ortaklarının ise %70 payıyla kurulduğu saptanan olayda, taraflar arasında, 5422 sayılı Yasanın 17'nci maddesinde öngörülen anlamda vasıtalı şirket ilişkisi bulunduğu açıktır. Devir tarihinden önce fabrika binası satın alınması amacıyla Özge Plastik Ambalaj Sanayi Limited Şirketine ödenen avans tutarı, devir işlemi sonrası söz konusu fabrika binası alımından vazgeçen davacı şirket açısından nakdi alacak niteliğine dönüşmüş, yüksek miktardaki nakit kaynağı karşılıksız olarak kullanılması suretiyle, bu borç verme işleminden doğan kazançtan yoksun bırakılan işletmenin bir kısım kazancı bu yolla dağıtılmış olup, matrahın tespitine ilişkin ileri sürülen iddialar değerlendirilerek karar verilmek yerine tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir."

²⁶⁵ Transfer pricing

²⁶⁶ GÜNEY Selami/ BOZKURT Ramazan, "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, s. 150.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı KVK'nın 13. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde bu kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. İlişkili kişi; işletmenin kendi ortaklarını, ortakların üçüncü derece dâhil olmak üzere hısımlarını, işletmenin idare, denetim veya sermayesi bakımından bağlı olduğu ya da kendisine bağlı olan işletmeleri ifade etmektedir.²⁶⁷

KVK'nın 13. maddesine 5766 sayılı Kanun²⁶⁸ ile eklenen fıkra ile tam mükellef kurumlar ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle elde ettikleri kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabul edilmesi Hazine'nin zarara uğramış olması şartına bağlanmıştır.

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının c bendi düzenlemesi ile kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı ve Hazine'yi zarara uğratabilecek biçimde tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet

²⁶⁷ AĞAR Serkan, *“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”*, TBB Dergisi, S. 94, Y. 2011, s. 196,197.

²⁶⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G. Sayısı: 26898 – R.G. Tarihi: 06.06.2008)

alım ya da satımında bulunması halinde bu harcamalar safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

E) Yedek Akçeler

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi düzenlemesine göre her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Yedek akçe, şirketin ileride gerçekleşebilecek zararlara karşılık olmak üzere veya bundan başka amaçlarla, safi kârdan kanun emri gereğince veya ihtiyari olarak ayrılan paradır.²⁶⁹ Tanımda da belirtildiği üzere yedek akçeler kanuni sebeplerle ayrılabilceği gibi işletmenin bu yöndeki kararı üzerine de ayrılabilir.²⁷⁰ KVK hükmüne göre yedek akçenin ne şekilde ayrıldığı bir önem arz etmemektedir; Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na²⁷¹ göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar safi kazancın tespitinde hasılatından indirilemeyecektir.

²⁶⁹ YILMAZ, Hukuk Sözlüğü (2005), s. 1338.

²⁷⁰ TTK 519. madde genel kanuni yedek akçeyi, 520. madde şirketin iktisap ettiği kendi pay senetleri için ayrılan yedek akçe ve yeniden değerlendirme fonlarını, 521. madde şirketin isteği ile ayırdığı yedek akçeyi, 522. madde ise çalışanlar ve işçiler lehine ayrılan yedek akçeyi düzenlemektedir.

²⁷¹ R.G. Sayısı: 25983 – Tarihi: 01.11.2005

F) Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezası, Vergi Cezası ve Gecikme Zammı

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının d bendi *“Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri”* nin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilemeyeceği düzenlemesine yer vermiştir.

Madde hükmünde işletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan para cezaları, vergi cezaları ve gecikme zammı ve faizinden söz edilmektedir. Zira işletme sahibinin ya da ortakların kişisel kusurları nedeniyle ortaya çıkan cezalar hiçbir koşulda gider olarak yazılamayacaktır.

Hükümdeki para cezası kavramından anlaşılması gereken; bir miktar paranın Devlet hazinesine ödenmesini gerektiren cezadır.²⁷² Vergi cezası; vergi düzenince suç olarak kabul edilen fiillerin işlenmesi halinde uygulanan yaptırımlardır.²⁷³ Ancak söz konusu hüküm genel manasıyla bu cezaların parasal kısmına yönelmektedir. Bu halde vergi kanunlarının ihlalinden ötürü ortaya çıkan ve mükellefin ödediği vergi cezaları safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

²⁷² YILMAZ, Hukuk Sözlüğü (2005), s. 972.

²⁷³ KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 105.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 209.

İndirilebilecek giderler başlığı altında da belirtildiği üzere işletmeler; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi işletmenin faaliyeti ile ilgili aynı vergi, resim ve harçları ticari kazancın tespitinde hasılatтан indirilebilecektir. Ancak bu vergilerden kaynaklanan vergi cezaları ve gecikme zamları KVK 11/1/d bendi hükmü uyarınca safi kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilemeyecektir.

6183 sayılı AATUHK, 1'inci maddesinde sayılan²⁷⁴ ya da özel kanunlarında alacaklarının AATUHK'a göre tahsil edileceği düzenlemesini barındıran kurumların alacaklarının tahsilatın güvence altına alınması ve tahsil edilmesi esas ve usullerini içermektedir. AATUHK'ta amme alacağını teminat almaya yönelik bazı yükümlülükler mevcuttur. Bu yükümlülüklerin ihlali halinde para cezası söz konusu olmaktadır.²⁷⁵ Bu cezaların da KVK hükmü gereğince safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.²⁷⁶

²⁷⁴ "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idareler."

²⁷⁵ Bu cezalara ilişkin olarak şu hükümler örnek olarak gösterilebilir;

"AATUHK Madde 22/A

Amme alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ile işlem yapanların sorumlulukları:

... Takibata selahiyetli tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara ikibin Yeni Türk Lirası idari para cezası verilir."

"AATUHK Madde 114

İstenecek bilgileri vermiyenler:

... Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır."

²⁷⁶ Danıştay 3. Dairesi 2008/5243 E., 2011/1545 K., 04.05.2011 K.T. tarihli kararı ile, mükellefin pişmanlık talebiyle verdiği düzeltme beyannameleri üzerinden hesaplanan pişmanlık zammını gider olarak yazabilmesi gerektiğine ilişkin ihtirazi kayıt koyması ve geçici kurumlar vergisi beyannamesinde bu pişmanlık zammını gider olarak göstermesi üzerine ilk derece mahkemesinin bu giderlerin 5520 sayılı Kanunun 11. maddesinin d

Muaccel hale gelmiş amme alacağının ödeme zamanında ödenmeyen kısmına AATUHK'un 51. maddesi gereğince vadeyi izleyen günden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme zammı uygulanmaktadır.²⁷⁷ Gecikme zammı da KVK hükmü gereğince safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Gecikme faizi ise VUK'un 112. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "*dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar*" geçen süreler için gecikme faizi uygulanmaktadır.

Yukarıda değinilen gecikme zammı gecikme faizinden farklı olarak bütün muaccel amme alacaklarına uygulanmaktayken gecikme faizi yalnızca re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulanma alanı bulmaktadır.²⁷⁸ KVK düzenlemesi gereğince bu hükme göre hesaplanan gecikme faizinin de gecikme zammı gibi safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

bendine göre gider olarak gösterilemeyeceğine ilişkin kararını aynı hukuki gerekçe ile onamıştır.

²⁷⁷ Günümüzde uygulanan gecikme zammı oranı %1,40'tır.

²⁷⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 129.

G) Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının e bendi, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin nominal değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağını düzenlemiştir.

Menkul kıymetlerin ihraç edilmeleri, halka arzı ve satışları sermaye piyasası mevzuatı hükümlerine göre yapılmaktadır. Menkul kıymetlerin nominal değerlerinin altında satılması halinde bu kanunlarda belirlenen miktar gider olarak kabul edilirken bu sınırları aşan zararlar ile komisyon ve benzeri giderler safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.²⁷⁹

H) Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının f bendi kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtları²⁸⁰ ve hava taşıtlarından²⁸¹ işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve

²⁷⁹ ARPACI, (2008), s. 262.

²⁸⁰ *Yat, kotra, tekne, sürat teknesi vb.*

²⁸¹ *Uçak ve helikopter vb.*

amortismanlarının safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağını düzenlemiştir.²⁸²

İşletmeye kayıtlı olan ya da kiralama yoluyla edinilen motorlu deniz taşıtları ve hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları, işletmenin esas faaliyet konusu bu taşıtları işletmek değilse hasılatтан indirilemeyecektir. 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere bu taşıtların işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması halinde sadece işletmede kullanılıyor olması gider kaydedilmemesi bakımından bir önem arz etmemektedir.

Söz konusu yasal düzenleme ile işletmenin faaliyetlerinin yürütmesi için zaruri nitelikte olmayan ve kişisel kullanımı ön planda olan bir kısım taşıtların gider ve amortismanlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin önüne geçilmektedir.²⁸³

İ) Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Maddî ve Manevî Zarar Tazminat Giderleri

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının g bendi sözleşmelerdeki cezai şartlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat

²⁸² GVK'nın 'Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler' başlıklı 41. maddesinin 8. fıkrasında da benzer bir düzenlemeye yer verilmiştir.

²⁸³ ALTUNDAĞ Hacı Mehmet, "Hava ve Deniz Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Vergisel Boyutuna İlişkin Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, S. 330, Y. 2016, s. 46.

giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilemeyeceğini düzenlemiştir.²⁸⁴

İndirilebilecek giderler bölümünde açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesinin 1. fıkrasının 3 numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye, ilam veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir. Bu iki hükümden anlaşılacağı üzere işle ilgili olmak üzere ödenen zarar, ziyan ve tazminatların sözleşmeye, ilama ve kanun emrine dayanması halinde gider olarak indirilmesi söz konusu olacakken bu tazminatların kurumun, kurum ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanması halinde gider olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.²⁸⁵

²⁸⁴ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166 sayı, 31.01.2007 tarihli özelgesi; "Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin (3) numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabileceği; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (g) bendinde ise, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminatlarının gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne bağlanmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, yazınızda belirtilen mahkeme karar uyarınca şirketiniz tarafından ödenen tazminatlardan, şirketinizin kusurlu olmadığı orana isabet eden tutarın Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin (3) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün olup, kusurlu olduğu orana isabet eden tutarın ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (g) bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

²⁸⁵ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 93767041-125[6-11-GV-40-2013/35]-68 sayı ve 25.04.2014 tarihli özelgesi.; Danıştay 3. D. 1989/2390 E., 1991/2827 K., 12.11.1991 K.T.; "Davacının kadrolu işçisinin davacıya ait yazlık evin ve deniz kıyısının düzenlenmesinden sonra, arabayla trafik kazasına sebebiyet vermesi sonucunda ödenen maddi ve manevi tazminat tutarları ile faiz ve yargılama giderleri gider olarak kabul edilemez."

Suç hukuk düzenince yasaklanmış davranıştır.²⁸⁶ Kurumun, kurum ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından dolayı ödenen tazminatların vergi matrahında dikkate alınması tazminatın bir kısmının dolaylı olarak kamu gelirinden karşılanması anlamına gelecektir. KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının g bendi düzenlemesi ile bu durumun önüne geçilmiştir.

J) Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının h bendi basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağını düzenlemiştir.

Günümüzde haberler, yazılar veya programlar sebebiyle gazeteci yazar, gazeteci veya televizyoncuya ya da bizzat gazete veya televizyona karşı tazminat davaları açılmaktadır. Görülen bu davalar sonucunda mahkemenin tazminata hükmetmesi durumunda, çoğunlukla bu kişilerin sözleşmelerinde tazminatların şirket tarafından ödeneceğine ilişkin hükümler bulunması nedeniyle, ödeme gazete ve televizyon şirketlerince yapılmaktadır.²⁸⁷ Ancak KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının h bendi düzenlemesi sebebiyle bu tazminatların gider olarak indirilmesi söz konusu olamayacaktır.

²⁸⁶ TOROSLU Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, 16. Baskı, Ankara 2011, s. 15.

²⁸⁷ ÖZYÜREK Mustafa, *"RTÜK Yasası'ndaki Vergi Düzenlemeleri"*, Finansal Forum, 28.05.2002.

K) Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının 1 bendi her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider olarak dikkate alınamayacağını düzenledikten sonra Bakanlar Kurulu'nun bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sifıra indirmeye yetkili olduğunu belirtmiştir.

Bakanlar Kurulu madde metninde yer alan yetkisini 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kullanarak bu oranı 'sıfır' olarak belirlemiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu kararı sonucunda bu mamullere ilişkin reklam giderlerin tümü kurumlar vergisinin tespitinde dikkate alınabilmekteydi. Ancak 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un²⁸⁸ 4. maddesine 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁸⁹ ile yapılan değişiklikle birlikte *"31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez."* hükmü eklenmiştir. Bu değişiklik kafa karışıklığı ve tartışmalara neden olmuş²⁹⁰ ardından da yargıya taşınmıştır. Danıştay Vergi

²⁸⁸ R.G. Sayısı: 22829 - Tarihi: 07.11.1996

²⁸⁹ R.G. Sayısı: 26761 - Tarihi: 19.01.2008

²⁹⁰ "Sponsorluk' krizi yolda!", Milliyet, 06.02.2008.; "Alkol ve tütün reklamları gider gösterilemeyecek", Hürriyet, 23.04.2008.;

Dava Daireleri Kurulu bu hususa ilişkin verdiği bir kararında²⁹¹ “*uyuşmazlık konusu olayda, 5520 s. Kanundan sonra yürürlüğe giren ve 193 s. Kanunun 41’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 7’nci bendine atıf yapmak suretiyle bentte düzenlenen giderler yönünden ayırım yapmaksızın söz konusu bendin tamamına yönelik hüküm içeren, buna bağlı olarak da her türlü alkol ve alkollü içkilerle tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilemeyeceği yönünde özel bir düzenleme olan 5727 s. Kanunun 5’inci maddesiyle değişik 4207 s. Kanunun 4’üncü maddesinin 11’inci fıkrasının uygulanması gerektiği*”ni belirtilerek tartışmaya ilişkin nihai görüşünü ortaya koymuştur.

Buna göre her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün değildir.

L) Finansman Gider Kısıtlaması

KVK’nın 11. maddesinin 1. fıkrasına 6322 sayılı Kanun’la²⁹² “*Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan*

<https://muhasibefinans.wordpress.com/2015/08/29/alkol-ve-alkollu-ickiler-ile-tutun-ve-tutun-mamullerine-ait-reklam-ve-ilan-giderleri-gider-kabul-edilir-mi/> Erişim Tarihi: 07.06.2016.

²⁹¹ Danıştay VDDGK 2013/653 E., 2014/178 K., 26.03.2014 K.T.

²⁹² Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. Sayısı: 28324 – Tarihi: 15.06.2012)

yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." düzenlemesi eklenmiştir.

Öz kaynaklar bilançonun aktif toplamı ile borçları arasındaki farkı ifade etmektedir. İşletme ortaklarının bilanço tarihinde ödemiş oldukları sermaye ile sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları, geçmiş yıllar zararları ve dönem net kâr veya zararını kapsar. Bunun dışında kalan tüm kaynaklar ise yabancı kaynakları oluşturmaktadır. KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının i bendi firmaların finansman ihtiyaçlarını yabancı kaynaklar yani borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmeye yöneliktir.²⁹³

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri bu düzenlemenin dışında bırakılmıştır. Bu şirketlerin yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşsa dahi giderleri ve maliyet unsurları safi kurum kazançlarının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Bu düzenleme sonucunda yukarıda sayılan kuruluşlar dışında kalan kuruluşların yabancı kaynaklarının öz kaynaklarını aşması halinde yatırım maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, bu aşan kısma ilişkin faiz,

²⁹³SEZGİN Bülent, "Kurumlar Vergisi Mükelleflerine İlişkin Finansman Gideri Kısıtlaması", E-Yaklaşım, S. 251, Y. 2013.

komisyon, vade farkı, kur farkı, kâr payı gibi giderler ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca belirlenecek kısmın gider olarak indirilmesi imkânı yoktur.²⁹⁴

4) Diğer Kanunlara Göre İndirilemeyecek Giderler

A) Genel Açıklama

Safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderlerden bir kısmı GVK ve KVK dışında kalan kanunlarda düzenlenmiştir. KDVK ve MTKV'daki bu düzenlemelere kısaca değinilecektir.

B) Hesaplanan ve İndirilecek KDV

Yukarıda da değinildiği üzere KDVK'nın 58. maddesi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceğini düzenlemektedir.

Mükelleflerin indirebileceği katma değer vergisi kalemleri KDVK'nın 29. maddesinde gösterilmiştir. Bunlar;

²⁹⁴ ÖZTÜRK Haluk, "6322 Sayılı Kanunla Getirilen Finansman Gider Kısıtlaması", Vergi Sorunları Dergisi, S. 294, Y. 2013, s. 109.

- Mükelleflere yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarla gösterilen katma değer vergisi,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,
- Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisidir.

Mükellefin indirebileceği bu katma değer vergisi kalemleri kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

C) Motorlu Taşıtlar Vergisi, Cezaları ve Gecikme Zamları

MTVK'nın **Gider Kaydedilmeme Hali** başlıklı 14. maddesi (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi, cezalar ve gecikme zamlarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceğini düzenlemiştir.

Yukarıda da açıklandığı üzere MTVK'ya göre (I) sayılı tarifiede; otomobil, kaptıkaçı, arazi taşıtları vb., (IV) sayılı tarifiede ise uçak ve helikopterler bulunmaktadır. Hüküm ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtları bu düzenlemenin dışında bırakmıştır. Bu taşıtlardan alınan vergi,

cezalar ve gecikme zamlarının safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinde bir engel bulunmamaktadır. Ancak taşıt kiralama faaliyetinde uğraşan işletmelerin kiraya verdikleri taşıtlar dışında kalan taşıtlar ile ticari maksatla kullanılmayan uçak ve helikopterlerden alınan vergi, ceza ve gecikme zammı safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

VI) DAR MÜKELLEFİYETTE SAFİ KURUM

KAZANCININ TESPİTİ

1) Genel Açıklama

Daha önce de belirtildiği üzere kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yabancı mükellef kurumlar dar mükellef olarak adlandırılmaktadır. Dar mükellefiyete tabi bu kurumlar, iş yeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla Türkiye’de elde ettikleri kurum kazancı üzerinden vergilendirilmektedir. KVK’nın 22. maddesi düzenlemesine göre bu kazancın tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır.

2) Dar Mükellefiyette Safi Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellef olarak nitelendirilecek yabancı kurumlar, Türkiye’de elde ettikleri kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi verirler. Bu kazancın tespitinde aksi bir hüküm yoksa tam mükellef kurumların kazancının tespitinde geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Dar mükellefiyete tabi kurumlar ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve irat elde ediyorsa; bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı yine tam mükellef kurumların ticari kazancının tespitinde geçerli olan hükümlere göre saptanacaktır.

A) İndirilemeyecek Giderler

Yukarıda dar mükellef kurumların kazançlarının tespitinde tam mükellef kurumlara ilişkin hükümler uygulanacağı belirtilmiştir. KVK 22. maddesi, tam mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderlerin yanında, dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderleri düzenlemiştir. Bu giderler şunlardır;

- Dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,
- 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 paylar.

GVK ve KVK'da tam mükellefler için öngörölmüş indirilemeyecek giderlerin yanında bu sayılan giderler de dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

VII) ZARAR MAHSUBU

1) Genel Açıklama

Zarar genellikle beklenilmeyen, ancak bazı durumlarda öngörölmesi mümkün olan bir değer eksilişidir.²⁹⁵ Vergi hukukunda indirilebilecek zarar ise meydana gelmesi ve önüne geçilmesi vergi mükellefinin iradesi dışında olan, teşebbüs servetinde meydana gelen değer eksilişi olarak tanımlanabilir.²⁹⁶

KVK'nın 9. maddesi düzenlemesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birtakım zararlar indirim konusu yapılabilecektir. Bu zararlar şunlardır;

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

²⁹⁵ BAŞAR Mübin, *“Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti”*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, S. 2, Y. 1956, s. 119.

²⁹⁶ KÜKRER Ceyda, *“Vergi Matrahının Tespitinde İndirime Konu Olan Zararın Tanımı ve Özellikleri”*, Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi, S. 34, Y. 2015, s. 52.; BAŞAR, (1956), s. 120.

- Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlar.

2) Geçmiş Yıl Zararları

A) Genel Açıklama

Geçmiş yıl zararları, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmesi halinde matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

B) Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

KVK’nın 9. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Düzenlemeye göre bu zararların indirilebilmesi şu şartlara bağlanmıştır;

- Her yıla ilişkin zarar tutarı ilgili yılın beyannamesinde gösterilmiş olmalıdır,
- Zarar beş yıldan fazla nakledilmemiş olmalıdır.

Bir hesap dönemi içinde meydana gelen zararın ilerleyen beş yıl içinde kârlara mahsup edilememesi halinde kalan miktarın mahsup edilme imkânı ortadan kalkmaktadır.²⁹⁷ Ancak kurum aradaki bir hesap döneminde zarar

²⁹⁷ ARPACI, (2008), s. 138.

mahsubu imkânını kullanmasa dahi, kanunun tanıdığı süre içinde, izleyen diğer hesap dönemlerinde geçmiş yıl zararının mahsubunu gerçekleştirebilecektir.²⁹⁸

C) Devir ve Bölünme Hallerinde Zarar Mahsubu

KVK'nın 9. maddesinin 1. fıkrasının a bendi düzenlemesine göre devir veya tam bölünme hallerinde devralınan kurumların zararları devralan kurum tarafından bazı şartların sağlanması halinde kârlarından mahsup edilebilecektir.

Devralan kurumun kendi zararı dışında mahsup edebileceği zararlar şunlardır;

- Devralınan kurumların şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih olan devir tarihi itibarı ile öz sermaye tutarını geçmeyen zararları,

²⁹⁸ Danıştay 3. Dairesi 2011/4940 E., 2015/1312 K., 17.03.2015 tarihli kararı ile, Hatay 1. Vergi Mahkemesinin "5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde ve bu Kanunun uygulanmasına dair olarak yürürlüğe konulan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (9) numaralı bölümünde; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla dair tutarların ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirim konusu yapılabileceğinin düzenlendiği, mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip beş hesap döneminde oluşacak karlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanının ortadan kalkacağı, söz konusu hükümlerde, mükelleflerin oluşan zararlarını izleyen yılda beyan etmemeleri ve kar beyan etmeleri durumunda, kar beyan ettiği yıldan sonraki yıllardaki kurum kazançlarından düşemeyecekleri şeklinde bir düzenleme yer almadığı gibi bu yönde yapılacak bir yorumun da, Kanunun mükelleflere tanıdığı kanuni bir hakkın engellenmesi sonucunu doğuracağı, bu durumda, davacının süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamelerine göre 2004 yılında beyan edilen zararın izleyen yıllarda indirilmesine bir engel bulunmadığından, söz konusu dönemdeki zarar ile 2007 yılında beyan edilen zarar dikkate alındığında, davaya konu dönemde kurumlar vergisine konu olabilecek matrah kalmadığı" gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmasına ilişkin kararını aynı gerekçeler ile onamıştır.

- Tam bölünme işlemi sonucunda bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları.²⁹⁹

Bu zararların indirilmesi şu şartların gerçekleşmesine bağlıdır;

- Zarar beş yıldan fazla nakledilmemiş olmalı,
- Devralınan veya bölünen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri kanuni sürelerinde verilmiş olmalı,
- Devralınan kurumun faaliyetine³⁰⁰ devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmelidir.

KVK'nın 9. maddesine göre bu şartların ihlali halinde zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler bakımından vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

D) Yurt Dışı Faaliyetleri Sonucu Doğan Zararların Mahsubu

KVK'nın 9. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan ve birtakım şartları taşıyan zararları matrahın hesaplanmasında kazançtan mahsup edilebilecektir. Kurumun yurt dışı

²⁹⁹ Danıştay 3. D. 2010/1363 E., 2012/917 K., 27.03.2012 K. T.

³⁰⁰ 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler** başlıklı Mükerrer 14. maddesi 'kurumun faaliyetine beş yıl süreyle devam edilmesi' koşulu yerine 'aynı sektörde faaliyet gösterilmesi' koşulunu aramıştır.

faaliyetleri sonucu doğan zararların matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi için şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir;

- Zarar Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmamalıdır.
- Zarar beş yıldan fazla nakledilmemiş olmalıdır.
- Kurumun faaliyette bulunduğu ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettiği vergi matrahları zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanmalıdır.
- Denetim yetkisi olan kuruluşça verilen raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneği Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz edilmelidir.

Bu şartları taşıyan, yurt dışı faaliyetinden kaynaklanan zararlar kurum tarafından matrah tespitinde kazançtan mahsup edilebilecek; mahsup edilerek giderilemeyen zararlar ise kanuni süre dâhilinde sonraki hesap dönemlerine aktarılabilir.

VIII) DİĞER İNDİRİMLER

1) Genel Açıklama

KVK’nın 10. maddesi kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecek diğer kalemleri düzenlemektedir. Bu indirimler sırasıyla şunlardır;

- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri harcamaları,
- Sponsorluk harcamaları,

- Bağış ve yardımlar.

2) Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Harcamaları

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayan; yeni bilgiler edinmek ve mevcut birikimi geliştirmek amacıyla yürütülen çalışmalardır.³⁰¹ Araştırma ve geliştirme faaliyetleri teknolojik yeniliklere katkı sağlarken yapılan harcamalar uzun vadede kuruma kâr olarak geri dönmektedir.³⁰² Devlet araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yaygınlaşması için vergi ertelemeleri, vergi indirimleri, vergi kredileri gibi teşvik araçlarını kullanabilir.³⁰³ Kurumlar Vergisi Kanunu araştırma ve geliştirme faaliyeti harcamalarını vergi indirimine konu etmiştir.

KVK'nın 10. maddesi *mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak 'Ar-Ge İndirimi'nin matrah tespitinde kurum kazancından indirileceğini düzenlemiştir. Madde metninde gösterilen oran kanunun ilk halinde %40 olarak belirlenmişken 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında*

³⁰¹ AYDIN Erkan, "Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 26, S. 1, Y. 2009, s. 463.

³⁰² HALL H. Bronwyn, "The Financing of Research and Development", Oxford Review of Economic Policy, V. 18, N. 1, s. 36.

³⁰³ ÇELEBİ A. Kemal/ KAHRİMAN Hamza, "Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Ar- Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi", Maliye Dergisi, S. 161, Y. 2011, s. 33.

Kanun'un³⁰⁴ 5. maddesi ile %100 olarak değiştirilmiştir. Ar-Ge indiriminden yararlanacak harcamaların kapsamını ve gerekli belgeler ile izlenecek usulleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Bu hüküm gereğince mükelleflerin işletmeleri bünyesinde özel olarak yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden kaynaklanan harcamaların tümü matrah tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınacaktır. Ar- Ge faaliyetleri 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde şöyle gösterilmiştir;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi; tasarımı ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler retilmesi,
- Yeni ve zgn tasarıma dayanan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Üretim faaliyetlerinde yeni yöntem, süreç ve işlemlerin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin ve teknolojilerin araştırılması.

³⁰⁴ R.G. Sayısı: 26814 – Tarihi: 12.03.2008

Ar-Ge harcamaları, bu faaliyet kapsamında kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri; faaliyetin yürütülmesi amacıyla çalışan ve gerekli niteliklere sahip personel giderleri; faaliyetin yürütülmesi için gerçekleştirilen elektrik, su, nakliye gibi genel giderler; faaliyetin gerçekleştirilmesi kapsamında ödenen vergi, resim ve harçlar; doğrudan bu faaliyetlerde kullanılan ve amortismanına tabi kıymetlerin amortisman ve tükenme payları; faaliyetin yürütülebilmesi için gerçekleştirilen finansman faaliyetleri; bu faaliyetler kapsamında teknik destek gibi dışarıdan bir fayda sağlanması ya da hizmet alınması halinde bunların giderleri olarak gösterilebilir.³⁰⁵

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen bu faaliyetlere özgülenmeyen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Ar- Ge faaliyetleri içinde değerlendirilemeyecek faaliyetler şöyle gösterilmiştir;

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

³⁰⁵ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği; YALÇIN, (2008), s. 432-434.

- Yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olarak gerçekleştirilmeyen şekil, renk, dekorasyon gibi estetik ve görsel nitelikteki biçimsel değişiklikler,
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin veri toplama, analiz gibi faaliyetler,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Sayılan bu faaliyetler araştırma ve geliştirme faaliyeti olarak değerlendirilmemektedir; bu faaliyetlere ilişkin harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanamayacaktır.

3) Sponsorluk Harcamaları

Sponsorluk bir kurumun kendini tanıtmak ve/veya desteğini göstermek gibi pazarlama amacına yönelik olarak sanat, kültür, spor gibi bir etkinliğin giderlerinin bir kısmının karşılaması olarak tanımlanabilir.³⁰⁶ Bu bakımdan sponsorluk harcamaları kurumun reklam giderleri arasında değerlendirilip dikkate alınabilir niteliktedir ancak kanun koyucu sponsorluk harcamalarını

³⁰⁶ YALAZ SEÇİM H. Özlem, "*Sponsorluk*", İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, S. 16, Y. 2003, s. 460,461.

reklam giderlerinden ayrı dikkate alarak bu konuda farklı düzenlemelere yer verme imkânını elde etmiştir.³⁰⁷

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının b bendi "21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si'nin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebileceğini düzenlemiştir. Sponsorluk harcamaları 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde şöyle gösterilmiştir;*

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların yemek, seyahat ve barınma giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler.

³⁰⁷ YALÇIN, (2008), s. 210.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun³⁰⁸ Ek-3. maddesine dayanılarak çıkarılan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nin³⁰⁹ 6. maddesi de aşağıda sayılan alanlarda yapılan her türlü harcamanın sponsorluk harcaması sayılacağını düzenlemiştir;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce uygun görülenlerin yapımı, ikmali, onarımı ve bakımı,
- Federasyonların veya gençlik ve spor kulüplerinin hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan gençlik ve spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,

³⁰⁸ R.G. Sayısı: 19120 – Tarihi: 28.05.1986

³⁰⁹ R.G. Sayısı: 25494 – Tarihi: 16.06.2004

- Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

Belirtilen bu harcamalar sponsorluk harcamaları olarak nitelendirilerek, karşılığında alınan banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şartıyla, kurumlar vergisi matrahının tespitinde spor dalının amatör veya profesyonel olarak belirlenmesine göre farklı oranlara tabi tutularak indirilebilecektir. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı konuya ilişkin olarak verdiği bir özelgede³¹⁰ amatör ve profesyonel spor dalı ayrımında “*sporcunun katıldığı gösteri, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılması*” gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda “*Kazanç amacıyla veya bir para ödülünü ve belirli bir geliri sağlamak niyetiyle yapılmayan spor faaliyetleri amatör spor*” olarak kabul edilirken kazanç amacıyla yapılan spor faaliyetleri de profesyonel spor olarak nitelendirilecektir. Bu bağlamda sporcunun faaliyet gösterdiği spor dalını meslek olarak seçmemiş olması ve bundan gelir elde etmemesi halinde amatör, sporcunun maddi bir kazanç elde etmesi halinde ise profesyonel spor dalından söz edilecektir.³¹¹ Düzenlemeden de anlaşıldığı üzere yukarıda gösterilen sponsorluk harcamalarından amatör spor dalarına ilişkin olanlarının tümü; profesyonel

³¹⁰ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.09.73/ sayılı özelgesi.

³¹¹ KÜÇÜKGÜNGÖR Erkan, “*Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu*”, Ankara Barosu Dergisi, S. 1, Y. 1999, s. 40.

spor dallarına ilişkin olanların ise %50'si kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında kurum kazancından indirilebilecektir.

4) Bağış ve Yardımlar

A) Genel Açıklama

Bağış 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun³¹² 285. maddesinden anlaşılabacağı üzere, bağışlayanın malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırmada bulunmasıdır. KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının c, ç, d, e ve f bentlerinde düzenlenen, bazı niteliklere sahip bağış ve yardımlar da kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebilecektir. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bu bağış ve yardımlar şunlardır;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar,
- Eğitim, sağlık ve gençlik merkezlerine yapılan nakdi veya ayni bağış ve yardımlar,
- Kültür ve turizm için yapılan bağış ve yardımlar,

³¹² R.G. Sayısı: 27836 – Tarihi: 04.02.2011

- Başbakanlık ve Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan nakdi veya ayni bağış ve yardımlar,
- Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan nakdi bağış ve yardımlar.

Mükellef kurumun ancak yukarıda sayılan kuruluşlara makbuz karşılığında yaptığı ve ilgili hesap dönemi beyannamesinde gösterdiği bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir.³¹³

KVK'nın 10. maddesinin 2. fıkrası yukarıda aynı olarak yapılabileceği düzenlenmiş bağış ve yardımların bu şekilde yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya muhasebe kayıtlarından görülebilecek kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse, VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerinin indirim tutarının tespitinde dikkate alınacağını düzenlemiştir.

³¹³ KANTARCI Hasan Bülent, *"Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların Vergiden İndirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme"*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 18, S. 3-4, Y. 2004, s. 140.

B) Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Kamu Yararına Çalışan Dernekler ile Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının c bendi "*Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı*"nın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirileceği düzenlemesine yer vermiştir.

Bu hükme göre şu kurumlara yapılan bağışlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır;

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler ve köyler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler,³¹⁴

³¹⁴ Danıştay 4. D. 1982/1756 E., 1984/456 K., 09.02.1984 K.T.; "...bu kazançtan ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89.maddesin de hüküm altına alınmış olan kamuya yararlı derneklere yapılan bağış ve yardımlar düşülebilecektir. Yükümlü tarafından bağış yaptığı iddia olunan ... Spor kulübü ile ... Geliştirme ve Güzelleştirme Derneğinin Kamuya yararlı derneklerden olduğuna dair

- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

Sayılan bu kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılacak bağış ve yardımların toplamının mükellef kuruluşun o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebilecektir.

C) Eğitim, Sağlık ve Gençlik Merkezlerine Yapılan Yardım ve Bağışlar

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının ç bendi "(c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı"nın kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebileceği düzenlemesine yer vermiştir.

herhangi bir belge mevcut olmadığından bu kurumlara yapılan yardımın Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesine göre gider olarak kazançtan düşürülmesinde yasal isabet görülmemiştir."

Bu hüküm kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde tamamı dikkate alınacak harcama, bağış ve yardımlar şunlardır;

- Aynı kanun maddesinin c bendi açıklanırken sayılan kamu kurum ve kuruluşları olan genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediye ve köylere bağışlanan okul³¹⁵, sağlık tesisi ve yüz yatak, kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak, kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası veya bu tesislerin inşası için yapılan harcamalar ile mevcut tesislerin faaliyetlerinin devamı için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar,
- Mülki idarelerin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin³¹⁶ inşası dolayısıyla yapılan harcamalar ile mevcut tesislerin faaliyetlerinin devamı için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar,³¹⁷

³¹⁵ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca 'okul' ifadesinden anlaşılması gereken; doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerdir. Rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

³¹⁶ 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (R.G. Sayısı: 28514, 4. Mükerrer - Tarihi: 31.12.2012) ibadethane ve yaygın din eğitimi verilen tesis ifadelerinden Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerektiği düzenlemesine yer vermiştir.

³¹⁷ "Hukuk düzeni içinde ibadethane kavramının tanımı ve kapsamına bağlı olarak ilgili düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı sonuçları"nın değerlendirilmesi açısından bkz. YALTI Billur, "**İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği**", Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, s. 429 - 452.

- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar ile mevcut tesislerin faaliyetlerinin devamı için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar.

Bu hükme göre makbuz karşılığında, yukarıda belirtilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan tüm harcamalar ile mevcut tesislerin faaliyetlerinin devamı için yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

D) Kültür ve Turizm İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının d bendi *"Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen"* birtakım organizasyon ve çalışmalara yapılacak bağış ve yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacağını düzenlemiştir. Bu hükme göre dikkate alınacak bağış ve yardımların yönlendirileceği organizasyon ve çalışmalar şunlardır;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonlar,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması çalışmaları,
- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması çalışmaları,
- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu³¹⁸ kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işleri,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları.
- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

³¹⁸ R.G. Sayısı: 18113 – Tarihi: 23.07.1983

- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımı çalışmaları,
- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları.

Sayılan bu organizasyon ve çalışmalara yönelik olarak makbuz karşılığında yapılan harcama, bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

E) Başbakanlık ve Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının e bendi *"Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı"*nın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebileceği düzenlemesine yer vermiştir.

Söz konusu bendin 6552 sayılı Kanunun³¹⁹ 92. maddesiyle değişmeden önceki halinde ise *"Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler*

³¹⁹ İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun (R.G. Sayısı: 29116 - Tarihi: 11.09.2014)

dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı”nın indirim olarak dikkate alınacağı düzenlenmişti. Hükmün önceki hâli doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile yapılan bağış ve yardımların tamamı iken yeni düzenleme ile kapsam genişletilmiş, Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca başlatılan her türlü yardım kampanyasına yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün olmuştur. Hükmün 11.09.2014 olan yürürlük tarihinden sonra Başbakanlıkça başlatılan ve güncelliğini korumakta olan ‘15 Temmuz Şehitleri Dayanışma Kampanyası’³²⁰ kurumlar vergisi matrahından indirim olarak dikkate alınabilecek yardım kampanyalarına örnek gösterilebilir.

F) Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti’ne Yapılan Bağış ve Yardımlar

KVK’nın 10. maddesinin 1. fıkrasının f bendi “*İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı*”nın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebileceği düzenlemesine yer vermiştir.

³²⁰ R.G. Sayısı: 29781 – Tarihi: 25.07.2016

Kampanyaya ilişkin bilgi için bkz.;

https://www.basbakanlik.gov.tr/Forms/Article/pg_Article.aspx?Id=48dfb4bd-9199-47a1-afd5-cf4bc7b5b386 Erişim Tarihi: 01.08.2016

İlk halinde yalnızca Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan nakdi bağış ve yardımları düzenleyen hüküm 6322 sayılı Kanunla Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan bağış ve yardımlar da eklenerek genişletilmiştir.

Türkiye Kızılayı Derneği Tüzüğü'ne³²¹ göre Türk Kızılayı ve Kızılay olarak da anılan dernek, Türkiye'de faaliyet gösteren Uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketinin diğer unsurlarıyla ilişkilerinde kendisini temsil edecek merkezi yönetimi mevcut ve hareketin temel prensiplerine göre, toplum yararı için eğitim, sağlık ve sosyal refah gibi alanlarda hastalıkların önlenmesi, sağlık koşullarının iyileştirilmesi için faaliyette bulunan özerk bir organizasyondur.

Türkiye Yeşilay Cemiyeti Tüzüğü'ne³²² göre Cemiyet, Türkiye'de tütün, alkol ve madde bağımlılığı gibi toplum ve gençliğin beden ve ruh sağlığını tahrip eden bağımlılıklar yanında, kumar, fuhuş, internet ve teknoloji bağımlılığı gibi gençliğe ve topluma zarar veren bütün zararlı alışkanlıklarla mücadele etmek amacı ile kurulmuştur.

KVK'nın 10. maddesinde yer alan düzenleme gereğince Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı kurumlar vergisi beyannamesinde

³²¹ R.G. Sayısı: 27146 – Tarihi: 19.02.2009

³²² <http://www.yesilay.org.tr/tr/kurumsal/mevzuat/tuzuk> Erişim Tarihi: 02.08.2016

gösterilmek şartıyla kurumlar vergisinin matrahının tespitinde indirilebilecektir.³²³

Anılan hüküm Türk Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılacak nakdi bağış ve yardımların indirimini düzenlerken aynı bağış ve yardımları bu düzenlemenin dışında tutmuştur. Hal böyle iken Dernek ve Cemiyet'e yapılan aynı bağış ve yardımlar aynı fıkranın c bendinde yer alan *'vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler'e yapılan aynı bağış ve yardımlar başlığı altında değerlendirilerek kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilir.*

Diğer taraftan, düzenleme gereğince Türk Kızılay Derneği ve Türk Yeşilay Cemiyeti'nin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

³²³ Danıştay VDDGK 2013/385 E., 2014/188 K., 26.03.2014 K.T.; "Anılan Kanun maddesinin gerekçesinde ise, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz mukabili yapılan bağış ve yardımların tamamının, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmesinin sağlanmasının amaçlandığı, anılan derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış ve yardımların ise bu kapsamda değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir...

Uyuşmazlıkta, Kızılay Derneğinin iktisadi işletmesi olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Anılan iktisadi işletmenin Türkiye Kızılay Derneğine yapmış olduğu nakdi bağışın beyannamede gösterilmek suretiyle kurum kazancından indiriminin yapılmasına yasal bir engel olmadığı gibi Kanun maddesinin gerekçesinde de; "Derneğin iktisadi işletmeleri hariç" ibaresinin iktisadi işletmelere yapılan bağışların kurum kazancından indirilemeyeceğine ilişkin olduğu açıklanmıştır.

Bu durumda, Kızılay Derneğinin iktisadi işletmesi olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri tarafından Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış tutarının kurum kazancından indirilmesi gerektiği yolundaki ihtirazi kaydın kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen vergide hukuka uyarlık bulunmamaktadır."

5) Girişim Sermayesi Fonu

Girişim sermayesi; fon fazlasına sahip yatırımcıların, gelişme potansiyeli yüksek küçük ve orta ölçekli işletmelerin oluşumu ve faaliyete geçmeleri için yaptıkları uzun vadeli bir yatırım olarak ifade edilmektedir.³²⁴ VUK 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla ayrılan fon olarak gösterilmiştir. Bu fonun, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağı hükmün devamında düzenlenmiştir.

6322 sayılı Kanunla KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasına eklenen g bendi *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı"*nın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağını düzenlemiştir. Hükme göre VUK hükümlerine uygun olarak ayrılan girişim sermayesi fonunun beyan edilen gelirin %10'una kadar olan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir, beyan edilen gelirin %10'unu

³²⁴ Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları, Sermaye Piyasası Kurulu, SPK Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları – 6, Ankara 2016, s. 4.

aşan kısmın indirimine tabi tutulması mümkün olmayacaktır. Söz konusu indirimin şartları şu şekilde gösterilebilir;

- İlgili yılda ayrılan girişim sermayesi fon tutarı, beyan edilen gelirin %10'unu ve toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmamalıdır,
- Girişim sermayesi fon tutarı ile ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmalıdır,³²⁵
- Ayrılan girişim sermayesi fon tutarı ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmelidir.

VUK düzenlemesine göre, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması olarak gösterilen amaçların dışında kullanılması halinde girişim sermayesi fonu olarak ayrılan ve indirimine konu olmuş olan tutar vergiye tabi tutulacaktır.³²⁶

³²⁵ 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

³²⁶ AYDIN Erkan, *"Girişim Sermayesi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi"*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C. 37, S. II, Y. 2015, s. 80.

6) Türkiye Mukimi Olmayanlara Sunulan Hizmet Karşılığında

Elde Edilen Kazanç

6322 sayılı Kanunla KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasına eklenen 8 bendi *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si"* nin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağını düzenlemiştir. Bu indirimden faydalanabilmenin şartları şunlardır;

- Şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, sağlık ve eğitim hizmetleri sunmak yer almalıdır,
- Söz konusu hizmet faaliyeti, Türkiye'de mukim olmayan kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara sunulmuş olmalıdır,
- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama hizmetlerinden münhasıran yurt dışında yararlanılmalıdır,

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren kurumların hizmet sunduğu kişilerin Türkiye’de yerleşik olmaması gerekmektedir,
- Hizmetin karşılığında kesilecek olan fatura veya verilecek olan belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

Yukarıda sayılan şartların sağlanması halinde belirtilen alanlarda faaliyet gösteren işletme, münhasıran bu kazancının %50’sini kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirebilecektir. Söz konusu oranı sifıra kadar indirme ve %100’e kadar artırma hususunda Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir.

7) Korumalı İşyerlerinde İstihdam Edilen Engelli Çalışanlara Ödenen Ücret

1982 Anayasasının 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti’nin niteliklerini saymıştır; ‘sosyal devlet’ de bu nitelikler arasındadır. Sosyal devlet anlayışı, liberal devlet anlayışından farklı olarak maddi eşitlik kavramının ön planda tutulmasını gerektirir.³²⁷ Maddi eşitlik kavramı Anayasa Mahkemesi’nin de yerleşmiş içtihadına göre; ‘*aynı durumda olanlara aynı, ayrı durumda olanlara ayrı muamele*’ olarak tanımlanmaktadır.³²⁸ Bu kapsamda bir devletin, tüm

³²⁷ GÖREN Zafer, “*Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasa Hukuku Açısından Yaşam Kalitesi*”, Anayasa Yargısı Dergisi, C. 14, Y. 1997, s. 96.

³²⁸ AYM 2002/133 E., 2006/91 K., 27.09.2006 K.T.; “Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmaların sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Yasa önünde

bireyleri ile birlikte engelli bireylere de maddi eşitlik çerçevesinde adil ve tatmin edici bir yaşam düzeyi sağlamayı düstur edinmesi ile sosyal bir öze kavuşacağı belirtilmelidir.³²⁹ Korumalı işyerleri de devletin belirtilen amaca ulaşmak için öngördüğü müesseselerden biridir.

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanunun³³⁰ 14. maddesine dayanılarak çıkarılan Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik'e³³¹ göre korumalı işyeri, işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli bireylere istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini ifade etmektedir.

6518 sayılı Kanunla³³² KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasına eklenen h bendi *"Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında"* kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceğini düzenlemiştir. Hükümde %100 olarak

eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez."

³²⁹ŞİŞMAN Yener, *"Engelliler Açısından Eşitlik, Ayrımcılık ve Eğitim Hakkı"*, Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi, S. 32, Y. 2014, s. 61.

³³⁰ R.G. Sayısı: 25868 – Tarihi: 07.07.2005

³³¹ R.G. Sayısı: 28833 – Tarihi: 26.11.2013

³³² Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. Sayısı: 28918 – Tarihi: 19.02.2014)

belirlenmiş oranı %150'ye kadar artırma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Bu hükme göre indirimden yararlanmak için şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir;

- İşyeri, Engelliler Hakkında Kanun ve Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik'e uygun olarak kurulmuş 'korumalı işyeri' olmalıdır,
- Çalışanlar iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelliler olmalıdır,
- İndirilecek tutar her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının³³³ %150'sini aşmamalıdır.

Bu şartların sağlanması halinde diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutarlar da dahil olmak üzere ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

8) Sermaye Artırımı

Sermaye artırımı, bir şirket tarafından genel kurul kararına dayanılarak ve yeni hisse senedi çıkarılarak şirket sermayesinin artırılmasıdır.³³⁴ Sermaye

³³³ 2016 yılı için asgari ücret brüt tutarı aylık 1.647,00-TL olarak belirlenmiştir.

³³⁴ AYDIN Nurhan (Ed.)/ BAŞAR Mehmet/ COŞKUN Metin, **Bankacılık Uygulamaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1711, Eskişehir 2006, s. 286.

şirketlerinin sermaye yapısının güçlendirilmesi amacıyla³³⁵ 6637 sayılı Kanunla³³⁶ KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasına eklenen h bendi "*Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan 'Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı'* dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si"nin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağını düzenlemiştir.

Söz konusu indirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri dışında kalan sermaye şirketleri faydalanabilecektir.

Bu düzenlemeye göre, sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl

³³⁵ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9) (R.G. Sayısı: 29643 – Tarihi: 04.03.2016)

³³⁶ Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G. Sayısı: 29219 – Tarihi: 07.04.2015)

için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı³³⁷ dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir.

KVK'nın 10. maddesi hükmüne göre bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanılabilecektir. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

9) Vergiye Uyum Gösteren Mükelleflere Vergi İndirimi

6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³³⁸'un 4. maddesi ile GVK'nın mülga mükerrer 121. maddesinde yapılan düzenleme neticesinde vergiye uyum gösteren mükelleflere yönelik bir vergi indirimi öngörülmüştür. Bu düzenlemeye göre ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerinden söz konusu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık

³³⁷ 2015 yılı hesap döneminde bu oran "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan)" faiz oranı olan %14,65 dikkate alınacaktır.; T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri /40 (Sayı: KVK-40/2016-2 - Tarih: 07.04.2016)

³³⁸ R.G. Sayısı: 30001 - Tarihi: 08.03.2017

gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilecektir.

Söz konusu indirimden faydalanmak isteyen mükellefin taşıması gereken şartlar şunlardır;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresinde ödemiş olmalı; belirtilen bu süre içerisinde mükellef hakkında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamalıdır,
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı 1.000,00-TL'nin üzerinde, vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır,
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin fiilleri işlememiş olmalıdır.

Söz konusu indirim ile vergiye gönüllü uyumun artırılması ve uyum sağlayan mükelleflerin ödüllendirilmesi amaçlanmıştır. Bu şartları taşıyan ve finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu indirimden faydalanabilecektir.

IX) SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDEN SONRAKİ AŞAMA: ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİNİN TESPİTİ

1) Ödenecek Kurumlar Vergisinin Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı düzenlemesine yer vermiştir. Bu düzenleme ile; tespit edilen safi kurum kazancı üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik birim³³⁹ olarak gösterilmekte ve böylelikle de kurumlar vergisi matrahını teşkil etmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde beyan esası geçerlidir. Buna göre mükellefler, şahıslarında vergilendirilen bir olay meydana geldiğinde bunu vergi idaresine beyan etmekle yükümlüdür. KVK'nın 14. maddesi de *"Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur."* düzenlemesini içermektedir.

Kurumlar vergisi, mükellefleri veya vergi sorumluları tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırlamış olduğu "Kurumlar Vergisi Beyannamesi" ile beyan edilmektedir. Bu beyanname matrahın tespit edilip verginin tarh olunabilmesi için ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içermektedir. Beyanname üzerinde yapılan hesaplamalar ile safi kurum

³³⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, (2013), s. 87.

kazancı tespit edilerek kurumlar vergisi matrahına ve ardından da ödenecek kurumlar vergisine ulaşılmaktadır.

Kurumlar vergisi beyannamesi³⁴⁰ mükellef kurumun bilgileri ile kuruma bağlı işyerlerinin türü ve sayısı bilgilerinin ardından ödenmesi gereken kurumlar vergisine ulaşmak amacı ile yapılan hesaplamaları içermektedir.

Söz konusu beyannamede öncelikle mükellefiyete ilişkin tespitler yapılmaktadır. Kurumun tam mükellefiyete tabi olması halinde tam mükellef kurum bilgileri; dar mükellefiyete tabi olması halinde mükellef kurumun daimi temsilcisinin bilgileri beyannameye işlenir. Bunun ardından beyannameye konu olan hesap döneminden önceki beş hesap dönemindeki *istisnadan kaynaklanan zararlar ve diğer zararları* her bir hesap dönemi için ayrı ayrı ve tümünün toplamı şeklinde gösterilir. Bunun ardından sırasıyla;

- Kurum kazancı başlığı altında; ticari bilanço kârı ve zararı gösterilir.

Zira mali kâra ve bunun ardından safi kurum kazancı olan matraha belirlenen ticari bilanço kârına birtakım hesaplamaların uygulanması ile ulaşılır.

- İlaveler başlığı altında; yukarıda açıklanan kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı ile önceki yıl ayrılan finansman fonu gösterilir.

³⁴⁰ 2015 yılına ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ne göre hazırlanmıştır. Söz konusu beyannameye şu adresten ulaşmak mümkündür;

<http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>

Erişim

Tarihi: 23.02.2016

- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler başlığı altında; KVK'nın 5. maddesinde düzenlenen istisnalar ile serbest bölgelerde elde edilen kazançlar, teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi işletme ve devrinden sağlanan kazançlar, diğer indirimler ve istisnalar ayrı ayrı gösterilir. Bu kalemler kurum kazancı zararda olsa dahi gösterilecektir.
- Ticari bilanço kârı, kanunen kabul edilmeyen giderler ve önceki yıl ayrılan finansman fonu toplanarak 'Kâr ve İlaveler Toplamı'na ulaşılır.
- Ticari bilanço zararı ve zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler toplanarak 'Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı'na ulaşılır.
- Cari yıla ait zarar, istisnalar ve indirimlerin toplamından kâr ve ilaveler toplamının çıkarılması ile 'Zarar'a ulaşılır.
- Kâr ve ilaveler toplamından cari yıla ait zarar, istisnalar ve indirimlerin toplamının çıkarılması ile 'Kâr'a ulaşılır.
- Diğer geçmiş yıl zararı ve istisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararı toplanarak 'Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı' elde edilir.
- Kârdan mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararının çıkarılması ile 'İndirime Esas Tutar' elde edilir.
- İndirime esas tutara ulaşınca kadar risturnlar, KVK'nın 10. maddesinde düzenlenen indirimler, EXPO 2016 Antalya Ajansı'na

Yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları, yatırım indirimi istisnası ve diğer İndirimler olarak gösterilen 'Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler' uygulanmaya devam edilir.³⁴¹

- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler toplanır.
- İndirime esas tutardan kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerin toplam tutarının çıkarılması ile 'Dönem Safi Kurum Kazancı'na ulaşılır.
- Safi kurum kazancının Türkiye dışında elde edilen kısmı beyannamede bildirilir.
- İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarının beyannamede bildirilmesinin ardından bu miktar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır. Bu hesaplama işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkına kurumlar vergisi oranı olan %20'lik oranın uygulanması ile olur.
- Mükellef tarafından KVK'nın 32/A maddesi kapsamında yapılmış bir yatırımın var olması halinde; indirimli kurumlar vergisi oranına tabi matrah ve indirimli kurumlar vergisinin oranı beyannamede bildirilir. Bunun ardından bildirilen matraha indirimli oran uygulanarak indirimli kurumlar vergisi hesaplanır.
- Mükellefin KVK Geçici 4. madde kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranına tabi bir yatırımının olması halinde; indirimli kurumlar

³⁴¹ İndirime esas tutara ulaşıncaya kadar sırasıyla bu indirimlere devam edilecektir.

vergisi oranına tabi matrah ve indirimli kurumlar vergisi oranı beyannamede bildirilir. Bunun ardından bildirilen matraha indirimli oran uygulanarak indirimli kurumlar vergisi hesaplanır.³⁴²

- Dönem safi kurum kazancından KVK 32/A kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah ile KVK Geçici 4. madde kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah toplamının çıkarılması ile 'Genel Orana Tabi Matrah'a ulaşılır.
- Genel orana tabi matraha %20 olan oranın uygulanması ile 'Hesaplanan Genel Orana Tabi Kurumlar Vergisi' bulunur.
- KVK 32/A maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisi, KVK Geçici 4. madde kapsamında hesaplanan kurumlar vergisi ile hesaplanan genel orana tabi kurumlar vergisi miktarlarının toplanması ile 'Hesaplanan Kurumlar Vergisi'ne ulaşılır.
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler, geçici verginin toplanması ile 'Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı'na ulaşılır.
- Hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek vergiler toplamının çıkarılması ile 'Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi' elde edilir.³⁴³

³⁴² Söz konusu indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı son hesap dönemi 2015 yılına ait hesap dönemidir. Zira yatırımların taşınması için öngörülen tarih 31.12.2010 olarak belirlenmiş ve söz konusu indirimli oranın taşınmadan itibaren 5 hesap dönemi için geçerli olacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu hesaplamalar ile öncelikle kurumlar vergisi matrahını teşkil eden safi kurum kazancına, bunun ardından da ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarına ulaşılmaktadır.



³⁴³ Mükellefin 3824 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile GVK'nın mükerrer 121. maddesinde yapılan düzenlemeye ilişkin şartları taşıması halinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin %5'i ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR VE DEĞERLENDİRME

I) DİĞER BAZI ÜLKELERDE SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1) Almanya

Almanya’da kurulmuş ya da idaresi aktif olarak Almanya’da gerçekleştirilen kuruluşlar Almanya’da mukim olarak değerlendirilerek tüm kazançları üzerinden; bunun dışında kalan kurumlar ise gayri mukim olarak değerlendirilerek yalnızca Almanya kaynaklı kazançları üzerinden Almanya’da vergilendirilirler.³⁴⁴

Almanya kurumlar vergisi düzenlemelerine³⁴⁵ göre vergilendirilecek kurum kazancına, muhasebe standartlarına göre hesaplanan ticari kâr temel alınıp bu kâr üzerinde vergi kanunlarınca belirtilen birtakım hesaplamalar yapılarak ulaşılır.³⁴⁶ Safi kurum kazancının tespitinde kurumun kazanç elde edebilmesi için yaptığı harcamaların geneli dikkate alınmaktadır.³⁴⁷ Vergiden

³⁴⁴ TIRARD Jean-Marc, **Corporate Taxation in EU Countries**, Sweet and Maxwell, 2nd Edition, London 1994, s. 118.; Taxation and Investment in Germany 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Germany Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015, s. 10.

³⁴⁵ *Körperschaftsteuergesetz (KStG)*

³⁴⁶ Bilgi için bkz.; “*An ABC of Taxes*”, Bundesministerium der Finanzen, 2016 Edition, s. 45-48.; TIRARD, (1994), s. 119.

³⁴⁷ TIRARD, (1994), s. 120.; Taxation and Investment in Germany 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Germany Guide, s. 11.

istisna edilmiş kazançla yönelik yapılan harcamalar gibi harcamaların safi kurum kazancından indirilmesi ise mümkün değildir.³⁴⁸

Alman vergi düzenlemelerine göre zarar mahsubu, ileriye dönük olarak, süresiz gerçekleştirilebilecektir.³⁴⁹ Bunun yanı sıra zararın doğumundan önceki bir hesap döneminden de mahsup edilebilmesi imkânı bulunmaktadır.³⁵⁰

2) Amerika Birleşik Devletleri

ABD kanunlarına ya da eyaletlerin kanunlarına uygun olarak kurulmuş mukim kurumlar tüm kazançları üzerinden; bunlar dışında kalan gayri mukim kurumlar ise yalnızca Amerika kaynaklı kazançları üzerinden ABD’de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.³⁵¹

ABD kurumlar vergisi düzenlemelerine göre; ABD muhasebe standartlarına göre hesaplanan ticari kâr temel alınıp bu kâr üzerinde vergi kanunlarınca belirtilen birtakım hesaplamalar yapılarak vergilendirilecek kazançla ulaşılır.³⁵² İşletme ve işletmenin faaliyetleri ile ilgili tamir ve bakım giderleri, çalışan ücret giderleri, kira giderleri, vergiler, faiz giderleri, reklam giderleri,

³⁴⁸ Taxation and Investment in Germany 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Germany Guide, s. 11.

³⁴⁹ CHEN D., LEE F. C., MINTZ J. M. (2002), *Taxation, SMEs and Entrepreneurship*, OECD Science, Technology and Industry Working Papers, No. 2002/09, OECD Publishing, Paris, s. 17.

³⁵⁰ Taxation and Investment in Germany 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Germany Guide, s. 9.

³⁵¹ United States Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 1.

³⁵² <http://www.chambersandpartners.com/guide/practice-guides/location/273/8265/2510-200> Erişim Tarihi: 21.07.2016

kuruluş ve organizasyon giderleri gibi harcamalar safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.³⁵³ Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri de mevcuttur.³⁵⁴

ABD vergi düzenlemelerine göre ileriye dönük olarak yirmi yıl; birtakım şartların gerçekleşmesi halinde de geriye dönük olarak iki yıl zarar mahsubu imkânı bulunmaktadır.³⁵⁵

3) Belçika

Belçika Gelir Vergisi Kanunu'na³⁵⁶ göre; kanuni merkezi veya iş merkezi Belçika'da bulunan şirketler, iş ortaklıkları, organizasyonlar ve tüzel kişiliği haiz kurumlar mukim olarak; kanuni merkezi ve iş merkezi Belçika'da olmayan fakat Belçika kaynaklı bir kazanç elde eden kuruluşlar ise yabancı ya da gayri mukim olarak nitelendirilerek vergiye tabi tutulurlar.³⁵⁷ Tam mükellef kuruluşlar tüm gelirleri üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisine tabi iken dar mükellefler yalnızca kaynağı Belçika olan gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabidir.³⁵⁸

³⁵³ ÖZ Ersan/TEKİN Akdemir, "ABD Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 168, Y. 2002, s. 10.; International Tax and Business Guide United States, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2011, s. 7.; <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/Tax-Expenditures.aspx> Erişim Tarihi: 16.11.2016

³⁵⁴ OECD (2004), *Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, s. 165.; United States Highlights 2016, s. 2.

³⁵⁵ *ibid.*

³⁵⁶ *Wetboek van de Inkomstenbelastingen/Code des Impôts sur les Revenus*

³⁵⁷ TIRARD, (1994), s. 59.

³⁵⁸ *ibid.*

Belçika kurumlar vergisi düzenlemelerine göre vergilendirilebilir miktarın hesaplanmasında birtakım mali hükümlere göre düzenlenmiş ticari kâr esas alınmaktadır. Safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler gerçek ve ticari kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır. Çalışanların maaşları, komisyonlar, işletme içinde kullanılmak üzere alınan borçların faizleri,³⁵⁹ harçlar ve benzeri nitelikteki giderler safi kurum kazancının tespitinde indirilebilecektir. Ancak düzenlemeler ile indirilemeyeceği öngörülen, hediye, vergi cennetlerine doğrudan ya da dolaylı olarak yapılan ve usulüne uygun biçimde rapor edilmeyen ödemeler³⁶⁰ gibi harcamalar gider olarak dikkate alınamayacaktır. Kuruluş giderleri mükellefin tercihinine göre gider olarak yazılabileceği gibi amortismanına da tabi tutulabilecektir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile enerji tasarrufuna yönelik yatırımlar için vergi teşvikleri de mevcuttur. Bu kapsamda patentlerden elde edilen kazancın %80'i vergi matrahından düşülebilecek; bazı koşulların sağlanması halinde araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara yönelik vergi indirimi veya vergi iadesi söz konusu olabilecektir.³⁶¹

³⁵⁹ MALHERBE Jacques, "*Belgian Income and Corporate Tax Law*", Y 2014, s. 28.

<http://www.jacques-malherbe.com/belgian-income-and-corporate-tax-law-540>

Erişim

Tarihi: 09.07.2016

³⁶⁰ Taxation and Investment in Belgium 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Belgium Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 11.

³⁶¹ OECD (2004), *Recent Tax Policy Trends*, s. 165.; Taxation and Investment in Belgium 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Belgium Guide, s. 3.

Belçika Kurumlar Vergisi düzenlemelerine göre zarar mahsubu, ileriye dönük olarak, süresiz gerçekleştirilebilecektir.³⁶²

4) Danimarka

Danimarka kanunlarına göre kurulan ve Danimarka şirket siciline kayıtlı olan şirketler ile iş merkezi Danimarka'da bulunan şirketler³⁶³ mukim şirket olarak nitelendirilerek bazı istisnalar dışında³⁶⁴ tüm kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulurken; bunlar dışında kalan şirketler gayri mukim şirket olarak nitelendirilerek yalnızca Danimarka'daki kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.³⁶⁵

Danimarka gelir vergisi düzenlemelerine göre vergilendirilecek kurum kazancı bakımından muhasebe standartlarına göre hesaplanan ticari kâr bir temel oluşturur; belirlenen ticari kâr üzerine vergi kanunlarında gösterilen birtakım hesaplamalar yapılarak vergi matrahına ulaşılır.³⁶⁶ Gayri safi gelirden işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için faaliyet ile ilgili olan giderler gibi giderler indirilerek safi gelire ulaşılmaktadır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile yenilenebilir enerji kaynaklarına ilişkin olarak yapılan giderlerin tümü harcamanın yapıldığı yıl indirilebilecek ya da beş

³⁶²CHEN/LEE/MINTZ, (2002), s. 17.; Taxation and Investment in Belgium 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Belgium Guide, s. 8.

³⁶³ Taxation and Investment in Denmark 2015 Reach Relevance and Reliability, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015, s. 11

³⁶⁴ Danimarka şirketlerinin Danimarka dışındaki şubelerinden elde ettikleri gelir ve ülke dışında bulunan gayrimenkullerden elde edilen gelir Danimarka'da vergilendirilmez.; Taxation and Investment in Denmark 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 10.

³⁶⁵ TIRARD, (1994), s. 80.

³⁶⁶ *ibid.*

yıllık amortismanına tabi tutulabilecektir.³⁶⁷ Yalnızca emlak vergisi ve sosyal sigorta primleri safi kurum kazancının hesaplanmasında indirilebilecek vergi ve benzeri ödemelerdir. Kuruluş ve büyüme giderleri de indirilemeyecek giderler arasındadır.³⁶⁸

Danimarka vergi düzenlemelerine göre zarar mahsubu, ileriye dönük olarak, süresiz gerçekleştirilebilecektir.³⁶⁹

5) Fransa

Fransa vergi kanunları³⁷⁰ uyarınca; kanuni merkezi veya iş merkezi Fransa'da bulunan kuruluşlar mukim olarak; bunların her ikisi de Fransa'da bulunmayan kuruluşlar ise yabancı ya da gayri mukim olarak nitelendirilerek vergiye tabi tutulurlar.³⁷¹ Mukim ve gayri mukimler Fransa'da ya da Fransa kaynaklı olarak elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisine tabidir. Kural olarak Fransa kaynaklı olmayan kazançlar Fransa'da vergiye tabi tutulmamakta; aynı zamanda bu

³⁶⁷ Økonomi og Miljø - Economy and Environment, De Økonomiske Råd – Danish Economic Councils, Y. 2014, s. 327.

³⁶⁸ Taxation and Investment in Denmark 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 10-11.

³⁶⁹ <http://www.investindk.com/Establishing-a-business-in-Denmark/Taxation-in-Denmark> Erişim Tarihi: 10.07.2016; Taxation and Investment in Denmark 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 12.

³⁷⁰ *Code Général des Impôts*

³⁷¹ Taxation and Investment in France 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax France Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 11.

kazançlar için yapılan harcamalar da Fransa'da ödenecek olan vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır.³⁷²

Fransa vergi kanunları düzenlemelerine göre muhasebe standartlarına göre hesaplanan ticari kâr temel alınıp bu kâr üzerinde vergi kanunlarınca belirtilen birtakım hesaplamalar yapılarak vergi matrahına ulaşılır.³⁷³

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, giderlerin yapıldığı hesap döneminde tamamen indirilebileceği gibi beş yıla yayılarak amortismanına da tabi tutulabilir.³⁷⁴

Genel olarak işletmenin faaliyetine yönelik olarak yapılan harcamaların tümü safi kazancın tespitinde indirilebilecektir. Ancak bazı vergi düzenlemeleri birtakım harcamaların gider olarak dikkate alınmayacağını ya da belli bir oranda dikkate alınabileceğini düzenlemiştir. Örneğin avlanma, balık tutma, yazlık ve yatlar için yapılan giderler indirilemeyecekken motorlu taşıtlara yönelik yapılan harcamaların belli bir kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir.³⁷⁵

Bunların yanı sıra araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar ve kültürel, bilimsel ve yardımsever faaliyetler gösteren kuruluşlara yapılan

³⁷² *ibid.*

³⁷³ TIRARD, (1994), s. 97.; Taxation and Investment in France 2016 Reach Relevance and Reliability, s. 12.

³⁷⁴ TIRARD, (1994), s. 98.

³⁷⁵ TIRARD, (1994), s. 98,99.

bağışların safi kurum kazancının tespitinde indirilebileceğine ilişkin düzenlemeler de mevcuttur.³⁷⁶

Fransız Kurumlar Vergisi düzenlemelerine göre zarar mahsubu, ileriye dönük olarak, süresiz gerçekleştirilebilecektir. Bunun yanı sıra bazı şartların gerçekleşmesi halinde zararın doğumundan önceki bir hesap döneminden de mahsup edilebilmesi imkânı bulunmaktadır.³⁷⁷

6) İrlanda

İrlanda'da kurulmuş ya da idaresi İrlanda'dan yapılan özel şirketler, kamu şirketleri, iş ortaklıkları gibi kuruluşlar İrlanda'da mukim olarak nitelendirilerek tüm kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulurken bunun dışında kalanlar sadece İrlanda kaynaklı kazançları üzerinden İrlanda'da kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.³⁷⁸

Kurumun vergilendirilecek kazancından gelirleri gelir vergisi kurallarına; sermaye kazançları ise sermaye kazançları vergisi kurallarına göre tayin edilecektir.³⁷⁹ Kurumun kazancı elde etmek için yaptığı doğrudan ya da dolaylı harcamalar gider olarak indirilebilecekken; eğlence harcamaları gibi

³⁷⁶ Taxation and Investment in France 2016 Reach Relevance and Reliability, s. 13.

³⁷⁷ Taxation and Investment in France 2016 Reach Relevance and Reliability, s. 14.

³⁷⁸ Ireland Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 1.; TIRARD, (1994), s. 154.

³⁷⁹ <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/index.html> Erişim Tarihi: 14.07.2016

harcamalar gider olarak dikkate alınamayacaktır.³⁸⁰ Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri de mevcuttur.³⁸¹

İrlanda kurumlar vergisi düzenlemelerine göre zarar mahsubu ileriye dönük süresiz olarak gerçekleştirilebilecektir.³⁸²

7) İtalya

Kanuni merkezi ve iş merkezi İtalya'da olan kurumlar ile yönetimi 183 gün ve daha fazla süre aktif şekilde İtalya'dan yapılan kurumlar İtalya'da mukim sayılarak tüm kazançları üzerinden; bunun dışında kalan gayri mukim kurumlar ise yalnızca İtalya kaynaklı kazançları üzerinden İtalya'da kurumlar vergisine tabi tutulur.³⁸³

İtalyan kurumlar vergisi düzenlemelerine göre; muhasebe standartlarına göre hesaplanan ticari kâr temel alınıp bu kâr üzerinde vergi kanunlarınca belirtilen birtakım hesaplamalar yapılarak vergi matrahına ulaşılır.³⁸⁴

Kazancın elde edilmesi ve işletmenin faaliyetlerinin devamı için yapılan harcamalar gider olarak indirilebilecektir. Bunlara örnek olarak işletme ve

³⁸⁰ <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/deductions.html> Erişim Tarihi: 14.07.2016; TIRARD, (1994), s. 156.

³⁸¹ Irish Department of Finance Tax Strategy Group, "Corporation Tax Paper", Y. 2016, s. 5, <http://www.finance.gov.ie/what-we-do/tax-policy/tax-strategy-group/tsg-2016/publication-tax-strategy-group-papers-and-income> Erişim Tarihi: 16.11.2016; Ireland Highlights, s. 1.; <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/research-development.html> Erişim Tarihi: 14.07.2016

³⁸² CHEN/LEE/MINTZ, (2002), s. 17.; Ireland Highlights, s. 1.

³⁸³ Taxation and Investment in Italy 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Italy Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 11.

³⁸⁴ TIRARD, (1994), s. 173.

işletme faaliyetleri ile ilgili olan kuruluş giderleri, faiz, telif hakkı için ödenen miktarlar, şüpheli alacak karşılıkları, çalışanlara ödenen ikramiyeler, komisyonlar gösterilebilir³⁸⁵

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri de mevcuttur.³⁸⁶

İtalya kurumlar vergisi düzenlemelerine göre zarar mahsubu ileriye dönük süresiz olarak gerçekleştirilebilecektir. Ancak asgari vergi kuralı uyarınca tespit edilen vergilendirilecek kazancın %20'lik kısmı zarar mahsubundan imtina edilmiştir.³⁸⁷

8) Hollanda

İş merkezi Hollanda'da olan ve Hollanda kanunlarına göre kurulan bütün kurumlar mukim olarak nitelendirilerek tüm kazançları; bunun dışında kalan gayri mukim kurumlar ise yalnızca Hollanda kaynaklı kazançları üzerinden Hollanda'da kurumlar vergisine tabi tutulur.³⁸⁸

Hollanda vergi kanunlarına göre vergilendirilecek matrahın; gerçekleşmiş hasılat ilkesi, dönemsellik ilkesi, gerçek durumu yansıtma ilkesi, basiretlilik

³⁸⁵ Taxation and Investment in Italy2016 Reach Relevance and Reliability, s. 12.; TIRARD, (1994), s. 174.

³⁸⁶ Taxation and Investment in Italy2016 Reach Relevance and Reliability, s. 3,4.

³⁸⁷ Taxation and Investment in Italy2016 Reach Relevance and Reliability, s. 13.

³⁸⁸ <https://www.government.nl/topics/taxation-and-businesses/contents/corporation-tax>
Erişim Tarihi: 16.11.2016; Netherlands Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 1.; TIRARD, (1994), s. 215.

ve yalınlık ilkelerine uygun bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.³⁸⁹ İşletmenin faaliyeti ile ilgili olan ve kuruluş giderleri, faiz, telif hakları, komisyonlar, çalışanlara ödenen birtakım ikramiyeler gibi giderleri de içeren giderler matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. ³⁹⁰

Hollanda Kurumlar Vergisi düzenlemelerine³⁹¹ göre zarar mahsubu, ileriye dönük olarak, dokuz hesap dönemi içinde gerçekleştirilebilecektir. Bunun yanı sıra zararın, bazı şartların gerçekleşmesi halinde doğumundan önceki bir hesap döneminden de mahsup edilebilmesi imkânı bulunmaktadır.³⁹²

9) Güney Kore

Kanuni merkezi ya da iş merkezi Güney Kore’de olan kurumlar mukim olarak nitelendirilerek tüm kazançları üzerinden Güney Kore’de vergilendirilirken gayri mukim kurumlar yalnızca Güney Kore kaynaklı kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.³⁹³

Güney Kore vergi kanunlarına göre tespit edilen kazançtan kurumun faaliyetine ilişkin olan harcamaları gider olarak indirilebilecektir. Bu genel giderler dışında kurumun doğrudan satın alma, faiz, telif ücreti, paylaşılan masraflar gibi yabancı iştiraklerine yaptığı çeşitli ödemeler de gider olarak

³⁸⁹ *Sound Business Practice;Doing Business in Netherlands 2016, PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V., Y. 2016, s. 19.*

³⁹⁰ *Taxation and Investment in Netherlands 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Netherlands Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015, s. 11.*

³⁹¹ *Wet op de vennootschapsbelasting 1969*

³⁹² *Taxation and Investment in Netherlands 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 14.*

³⁹³ *Taxation and Investment in Korea 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Korea Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 8.*

dikkate alınabilecektir.³⁹⁴ Bunların aynı sıra araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergisel teşvikler de mevcuttur.³⁹⁵

Güney Kore Kurumlar Vergisi düzenlemelerine göre zarar mahsubu, ileriye dönük olarak, on hesap dönemi içinde gerçekleştirilebilecektir.³⁹⁶

10) İngiltere

Kanuni merkezi ya da iş merkezi İngiltere’de olan kurumlar mukim olarak nitelendirilerek tüm kazançları üzerinden İngiltere’de vergilendirilirken gayri mukim kurumlar yalnızca İngiltere kaynaklı kazançları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.³⁹⁷

İngiltere kurumlar vergisi düzenlemelerine göre; muhasebe standartlarına göre hesaplanan ticari kâr temel alınıp bu kâr üzerinde vergi kanunlarınca belirtilen birtakım hesaplamalar yapılarak vergilendirilecek kazançla ulaşılır.³⁹⁸ Kurumun faaliyeti ile doğrudan ve münhasıran ilgili harcamalar da matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.³⁹⁹ Ancak eğlence

³⁹⁴ Taxation and Investment in Korea 2016 Reach Relevance and Reliability, s. 9.

³⁹⁵

<http://english.mosf.go.kr/ec/selectTbEconomicDtl.do?boardCd=E0003&seq=4125&boardCdKey=N> Erişim Tarihi: 16.11.2016

³⁹⁶ Taxation and Investment in Korea 2016 Reach Relevance and Reliability, s. 9.

³⁹⁷ TILEY John, *“United Kingdom”*, AULT Hugh J., ARNOLD Brian J. (Ed.) içinde, Kluwer Law International, Netherlands 2004, s. 124.; United Kingdom Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016, s. 1.

³⁹⁸ TIRARD, (1994), s. 269.

³⁹⁹ TIRARD, (1994), s. 270.; Taxation and Investment in United Kingdom 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax United Kingdom Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015, s. 11.

ve hediye harcamaları matrahın tespitinde dikkate alınmamaktadır.⁴⁰⁰ Bunun dışında enerji tasarrufu sağlama amacına yönelik olarak satın alınan kıymetlere yapılan harcamaların da satın alındıkları sene içinde kazançtan indirilmesi imkânı sağlanmıştır.⁴⁰¹

Hem büyük hem de orta ve küçük ölçekli şirketler için araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri bulunmaktadır.⁴⁰²

İngiltere kurumlar vergisi düzenlemelerine göre ileriye dönük olarak sınırsız; geriye dönük olarak da bir yıl zarar mahsubu mümkündür.⁴⁰³

II) DEĞERLENDİRME

1) Safi Kurum Kazancının Tespitine İlişkin Hükümlerin İrdelenmesi

A) Genel Açıklama

Kurumlar vergisi, mükelleflerin yatırımlarını sürdürecekleri ülkeleri belirlemelerinde etkin bir rol oynamasının yanında; yatırımlarını yöneltecekleri ve faaliyet gösterecekleri sektörü belirlemelerinde de etkili bir

⁴⁰⁰ TIRARD, (1994), s. 270.

⁴⁰¹ Taxation and Investment in United Kingdom 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 4.

⁴⁰² Taxation and Investment in United Kingdom 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 3.

⁴⁰³ CHEN/LEE/MINTZ, (2002), s. 17.; Taxation and Investment in United Kingdom 2015 Reach Relevance and Reliability, s. 13.

unsurdur.⁴⁰⁴ Zira kurumların ödedikleri vergilerdeki değişim ticaretin özü olan sermaye potansiyelinde etkisini gösterecektir;⁴⁰⁵ bu nedenle de ödenecek vergi kurumların faaliyet planlamalarında dikkate almaları gereken önemli bir husus haline gelmektedir.

İzlenecek vergi politikasının oluşturulması aşamasında bilimsel gereklilikler, amaçlar, sahip olunan sosyoekonomik ve mali koşullar, idari yapı, mükelleflerin yaklaşımları ve nitelikleri gibi yöntemlerin hassas bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁰⁶ Vergi politikaları, söz konusu değerlendirmenin bir sonucu olmasının yanı sıra günümüzde bu kriterlerin şekillenmesi ve bu kriterlere ilişkin hedeflere ulaşılmasında da bir araç olarak kullanılmaktadır.⁴⁰⁷ Devletler de bu hususu dikkate alarak vergi rekabeti çerçevesinde yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek gibi hedefleri gerçekleştirmek için kurumlar vergisi matrahını ya da ödenecek kurumlar vergisini azaltacak politikalar benimsemektedirler.⁴⁰⁸

⁴⁰⁴ GENCEL Ufuk, *“Mükelleflerin Yatırım Kararlarında Kurumlar Vergisinin Etkilerinin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi”*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 9, S. 3, Y. 2007, s. 240.

⁴⁰⁵ GENCEL, a.g.m., s. 230.

⁴⁰⁶ AKDOĞAN Abdurrahman, *“Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”*, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 1, S. 2, Y. 1999, s. 98.

⁴⁰⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKER Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

⁴⁰⁸ ÖNCEL Türkan/ ÖNCEL Yenal, *“Uluslararası Vergi Rekabeti”*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 43-44, Y. 2003, s., 9, 12, 13.

Vergi teşvikleri temelde vergi matrahının olağandan farklı hesaplanmasına yol açan uygulamalardır.⁴⁰⁹ Günümüzde vergi sistemi vasıtasıyla kurumlar vergisi kapsamında yapılan teşviklere örnek olarak; indirimler, istisnalar, muafiyetler, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, erteleme ve tercihli vergi oranları gibi uygulamalar gösterilebilir. ⁴¹⁰ Bu uygulamalar, kendine yüklenen sosyal ve ekonomik görevleri yerine getirmek için kamu giderlerini gerçekleştirmek durumunda kalan ve bunun finansmanını da büyük oranda vergi alarak karşılayan devlet bakımından vergi erozyonu⁴¹¹ kapsamında 'vergi harcaması'⁴¹² olarak görülmektedir.⁴¹³ Devlet, bu uygulamalar olmasaydı alacağı vergiden bu uygulamalar sonucunda vazgeçmiş sayılmaktadır. Bu harcama; devletin doğrudan devlet bütçesi aracılığı ile yapılmayıp devletin vergiden vazgeçmesi sonucunda ortaya çıktığı için bütçede de yer almamaktadır.⁴¹⁴

⁴⁰⁹ TEKİN Ahmet, *"Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri"*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 16, Y. 2006, s. 309.

⁴¹⁰ SURREY Stanley S., *"Tax Incentives As a Device For Implementing Government Policy: A Comparison With Direct Government Expenditures"*, Harvard Law Review, V. 83, N. 4, Y. 1970, s. 706.; ÖNER Engin, *"Niçin Vergi Teşvikleri"*, Yüzüncü Yıl Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 16, S. 3-4, Y. 2002, s. 98.

⁴¹¹ Vergi erozyonu; mükelleflerin vergi harcamaları, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma suretiyle vergi yüklerini azaltarak vergi hasılatını aşındırmalarıdır.; AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 185,186.

⁴¹² Vergi gideri-tax expenditure- olarak da anılmaktadır.

⁴¹³ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi (2014), s. 182.; BİLDİRİCİ Ziyaettin, *Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri*, Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1989, s. 9.

⁴¹⁴ FERHATOĞLU Emrah, *"Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi"*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 6, S. 2, Y. 2005, s. 78.

Vergi harcamaları olarak görülen ve gerek safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınarak vergi matrahını azaltan gerekirse bu tespitten sonra devreye giren uygulamalar ile ödenecek kurumlar vergisini azaltan bu uygulamalar bir vergi politikası aracı olarak mükellefleri belirli alanlara yönlendirme amacı taşıyan teşviklerin bir görünümüdür. Bu yönüyle vergi teşvikleri yatırımları yönlendirmek ve diğer hedeflerin gerçekleşmesini sağlamak için önemli bir araçtır.

Kısa dönemde devletin vergi kaybı olarak görülen ve vergi harcaması olarak nitelendiren bu uygulamalar vergi politikasının aracı olarak belli bir alandaki ticaret hacmini genişleterek uzun vadede devletin büyümesi ve kalkınması için önemli sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle devlet mükelleflerin belli alanlardaki kazançlarını kurumlar vergisinden istisna ederek kısa vadede gelirinden vazgeçerken uzun vadede daha önemli ekonomik kazançlar elde edebilecektir. Bunların yanında devlet sınırları içindeki bölgesel dengesizlikleri gidermek, kamuya yararlı alanlarda faaliyet gösteren derneklerin gelirlerini artırmak gibi sosyal amaçlara yönelen vergisel teşvikler de mevcuttur. Hal böyle iken devletin kısa dönemde katlandığı maliyet ile toplumsal ve bireysel açıdan sağladığı yararın yüksek olduğu hallerde bu uygulamaların vergi erozyonuna yol açmadığı görüşü mevcuttur.⁴¹⁵

⁴¹⁵ SARAÇOĞLU Fatih, “*Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi*”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 2, S. 2, Y. 2000, s. 80.

Ancak belirtmek gerekir ki bu uygulamaları belli bir sektör, faaliyet ya da yatırım gibi belli çerçeveler ile sınırlandırılması gerekmektedir. Teşviklerin geniş bir kitle tarafından uygulanabilmesi hedeflenen *teşvik* amacını aşacak ve istisnai olması gereken uygulamaları kural haline getirecektir.

Kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespiti ve bunun ardından da ödenecek kurumlar vergisi hesaplanması sırasında vergi teşvikleri dışında da birçok müesseseye yer verilmiştir. Bu müesseselerin bir kısmı gerçek vergi matrahına ulaşılması amacını gütmektedir. Teşvikler vergi harcaması olarak ödenecek kurumlar vergisinin azalmasına yol açarken işletmeden çekilen değerlerin ticari kazanç tespitinde kazançta eklenmesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazançların gider olarak yazılamaması gibi uygulamalar gerçek matrahı tespit amacı taşımaktadır. Aşağıda safi kurum kazancının ve nihayetinde ödenecek kurumlar vergisinin tespitinde dikkate alınan bu müesseselerin bir kısmı, kurumlar vergisinin amaçları; sosyal ve ekonomik koşullar ile vergilendirme ilkeleri bakımından değerlendirilmiştir.

B) Kurumlar Vergisi Amaçları Bakımından Değerlendirme

a) Genel Açıklama

Gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin var olmasını gerekçelendiren görüşler bir yandan da kurumlar vergisinin amaçlarını teşkil edebilecek niteliktedir. Vergilerin kamu harcamalarını finanse etmek olan genel amacının yanında bu amaçlar; kurumların gerçek kişilerden ayrı bir statüde

olması, bu ayrı statü ile birtakım imtiyazlara ve kurumun kendini oluşturan kişilerden ayrı vergi ödeme gücüne sahip olması, kurumun gerçek kişiye oranla daha fazla hizmet ve sosyal maliyete sebep olması ve devletin kurumu denetleme olanağına sahip olabilmesi için kurumların vergilendirilmesidir.

b) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazancın Safi Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilememesinin Kurumlar Vergisinin Amaçları Bakımından İrdelenmesi

Transfer fiyatlandırması tüm ülkelerde vergi kaybının önemli bir kısmını oluşturmaktadır.⁴¹⁶ Transfer fiyatlandırılmasına müsamaha gösterilmesi vergi idaresinin vergi toplamasına ilişkin anayasal ödevine ve kurumlar vergisinin amaçlarına aykırı düşmektedir. Türkiye'deki düzenlemeler göz önüne alındığında, yukarıda da belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar KVK'da indirilemeyecek giderler arasında düzenlenmiştir. Bu hüküm ile kurum kazancının tespitinde transfer yoluyla dağıtılan kurum kazançlarının gider olarak dikkate alınamayacak olması, kurumlar vergisinin amaçlarına uygun düşmüştür. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi ulusal ve uluslararası düzeylerde birtakım koşulların sağlanması ile bağlantılıdır. Ulusal düzeyde vergi denetiminin yoğunlaştırılması; uluslararası düzeyde ise ülkeler arası bilgi değişiminin

⁴¹⁶ WEICHENRIEDER Alfons J., *"Transfer Pricing, Double Taxation and the Cost of Capital"*, The Scandinavian Journal of Economics, V. 98, N. 3, Y. 1996, s. 445.

hızlı ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi gereklilikleri bu koşullara örnek olarak gösterilebilecektir.⁴¹⁷

c) Vergi Teşviklerinin Kurumlar Vergisinin Amaçları Bakımından İrdelenmesi

Vergi teşvikleri kurumlar vergisinin amaçları bakımından irdelendiğinde; teşvik uygulamalarının Hazine aleyhine birtakım maliyetler de ortaya çıkardığı görülmektedir. Vergi teşviklerinin Hazine aleyhine ortaya çıkardığı maliyetler teşviklerin safi kurum kazancından teşkil olan vergi matrahını daraltıcı etki göstermesi ya da ödenecek verginin belirlenmesinin ardından bu miktarda yapılan indirimler ile devletin kamu giderlerini finanse etme noktasında en önemli geliri olan vergi gelirlerini düşürmesi; teşviklerin uygulanabilmesi için sarf edilen idari kaynakların maliyetleridir.⁴¹⁸ Bu hususa örnek olarak; herhangi bir vergisel teşvik olmadan da aynı faaliyetleri göstererek vergilendirilecek kazanç elde edecek olan mükellefler de vergi teşvikleri sayesinde daha az vergi ödemektedir.⁴¹⁹

Ödenecek kurumlar vergisinin azalmasına neden olacak vergi teşviklerinin bu maliyetler de dikkate alınarak düzenlenmesi gerekir. Zira bu teşviklerin etkisi kurumlar vergisini azaltması ile sınırlı kalmamakta devletin sayılan

⁴¹⁷ PEHLİVAN Serdar/ GÖKBUNAR Ali Rıza, *“Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”*, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 17, S. 1, s. 118.

⁴¹⁸ JOHANSSON Å., et al. (2008), *"Taxation and Economic Growth"*, OECD Economics Department Working Papers, No. 620, OECD Publishing, Paris, s. 34.; TEKİN, (2006), s. 303.

⁴¹⁹ SURREY, (1970), s. 719.

maliyetler gibi ek külfetlere katlanmasını gerektirmektedir. Kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında matrahı azaltıcı ya da devletin vergi toplama maliyetini artırıcı yönde etki gösteren düzenlemelerin, bu külfetleri kurumlar vergisinin amaçlarını aşacak noktaya getirmeyecek şekilde ortaya konması gereklidir.

Vergi teşvik uygulamalarının Hazine aleyhine birtakım maliyetler ortaya çıkarmasının yanında bürokrasi ve yolsuzlukları artırdığı varsayılmaktadır.⁴²⁰ Teşvik uygulamalarının bürokrasi ve yolsuzlukları artırması hususu özellikle matrahta azaltıcı etki yaratan teşvik uygulamalarına ilişkin kuralların açık, anlaşılır biçimde düzenlenmemesi ve idareye bu uygulamalara ilişkin geniş bir takdir yetkisi tanınması hallerinde daha görülebilir olmaktadır. Yolsuzluğun en önemli sonucu vergi gelirlerinde azalmadır.⁴²¹ Bu durumun önüne geçilmesi, vergi teşvik hükümlerinin vergilendirme ilkeleri göz önünde bulundurularak; kurumlar vergisinin amaçlarını aşmadan düzenlenmesi ile mümkün olacaktır.⁴²²

⁴²⁰ ACİNÖROĞLU, (2009), s. 163.

⁴²¹ ÖRÜCÜ Ali İhsan/AYSU Ahmet/BAKIRTAŞ Doğan, “*Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi*”, Maliye Dergisi, S. 163, Y. 2012, s. 545.

⁴²² TEKİN, (2006), s. 311.

C) Sosyal ve Ekonomik Koşullar Bakımından Değerlendirme

a) Genel Açıklama

Türkiye’de vergisel teşviklerin yöneldiği bir başka amaç da ülke genelinde sosyal ve ekonomik koşulların iyileştirilmesidir.⁴²³ Bu amaca yönelik olarak teşvikler bölgeler arasındaki sosyal ve ekonomik dengesizleri gidermek, ekonomik istikrarı sağlamak, istihdamı artırmak, ihracatı artırmak, gelir ve serveti adil bir biçimde dağıtmak gibi hedefler ile somutlaşır. Bu amaca yönelik olarak devletin ekonomik ve sosyal yönden kalkınması ön plana alınmış bölgelerde kurumlar vergisi kapsamında uyguladığı teşviklere örnek olarak; aranan yatırım kapasitesi veya istihdam oranı şartının sağlanması halinde uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı; eğitim, sağlık ya da turizm alanında yapılacak yatırımların vergiden istisnası gibi uygulamalar gösterilebilir.

b) Vergisel Teşviklerin Sosyal Koşullar Bakımından İrdelenmesi

Bir bölgedeki istihdamın artması için işletme sahibine birtakım vergisel teşviklerde bulunmak; kamuya yararlı dernek ve vakıflara yapılan bağışların; eğitim, sağlık ve gençlik merkezlerine yapılan bağış ve yardımların; kültür ve turizm için yapılan bağışların safi kurum kazancının tespitinde indirilebilmesi gibi uygulamalar bir bakımdan sosyal devletin sağlamakla yükümlü olduğu hayat koşullarını mükellefler aracılığıyla

⁴²³ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 125.; ÖNER E., (2002), s. 100.; TEKİN, (2006), s. 309.

sağlaması ya da geliştirmesidir. Devletin vergi gelirleri ile karşıladığı kamu hizmetleri mükellefler tarafından gerçekleştirilmekte ve bu hizmetlerin giderleri devlete ödeyecekleri vergiden düşülmektedir. Bu durum sosyal yatırımların hızlanmasını sağladığı gibi toplumsal dayanışmayı da kuvvetlendirir.

c) Vergi Teşviklerinin Ekonomik Koşullar Bakımından İrdelenmesi

Vergi teşvikleri, mükelleflerin yatırım kararları bakımından da yönlendirici etkiye sahiptir. Teşvikler, yatırımın maliyetini düşürerek yatırımı daha cazip hale getirir.⁴²⁴ Çağımızda sermayenin farklı devlet sınırları içinde gezinmesinin önündeki engeller yok denecek kadar azalmıştır. Devletler de, özellikle yatırım tercihlerini önemli oranda etkileyen,⁴²⁵ vergi politikalarını ekonomilerini güçlendirecek olan bu doğrudan yabancı yatırımları⁴²⁶ çekebilmek için şekillendirmektedir.⁴²⁷

Bunun yanı sıra devlet belli bir alandaki faaliyetleri artırma yönünde bir politika izlediğinde mükelleflerin bu alana yatırım yapmaları için birtakım vergisel teşvikler sağlayabilir.⁴²⁸ Diğer ülkelerdeki uygulamalarda da

⁴²⁴ ACİNÖROĞLU, (2009), s. 156.

⁴²⁵ HAJKOYA D., et al. (2006), "*Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries*", OECD Economics Department Working Papers, No. 502, OECD Publishing, Paris, s. 6.; JOHANSSON Å, et al., (2008), s. 32, 39.

⁴²⁶ *Foreign Direct Investments*

⁴²⁷ GÜRLER HAZMAN Gülsüm, "*Türkiye'de Mali Nitelikteki Teşviklerin Doğrudan Yabancı Sermaye Üzerindeki Etkisi: Toda-Yamamoto Nedensellik Analizi Çerçevesinde Değerlendirme*", Maliye Dergisi, S. 158, Y. 2010, s. 263.

⁴²⁸ BULUTOĞLU, Vergi Politikası (1962), s. 279, 280.

görülen ve vergi mevzuatımızda da yer alan Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşvikler bu kapsamda değerlendirilebilir.

Ancak bazı indirim, istisna ve muafiyetlerin sosyal ve ekonomik dengesizlikleri gidermeye yönelmediği gibi bu dengesizliklerin biraz daha körüklenmesine sebebiyet verdiği görüşü mevcuttur. Zira bazı vergisel teşvikler dar kazançlı mükelleflerden daha fazla yüksek kazançlı mükellefleri korur niteliktedir.⁴²⁹ Yüksek kazançlı mükelleflerin vergisel avantajlardan daha fazla yararlanmaları sermaye ve yatırım döngüsünün daha hızlı işleyebilmesine ve bu mükelleflerin daha fazla yatırım yapıp daha da fazla kazanç sağlayarak piyasada hâkim duruma geçmesine neden olabilecektir. Bu durum ekonomik ve sosyal dengesizlikleri gidermekten ziyade ekonomik rekabeti bozarak bu dengesizlikleri daha da derinleştirecektir.⁴³⁰ Bu nedenle düzenlemelerin vergisel teşvikin sağladığı fayda, devletin kaybettiği vergi geliri ve ekonomik rekabet şartları arasında bir denge gözetilerek getirilmesi ya da dengeyi sağlamak üzere güncellenmesini gerekmektedir.

⁴²⁹ EJDER Haydar Lütfi, *“Türkiye’de Vergi Politikaları”*, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 2, S. 1, s. 130-131.; SURREY, (1970), s. 720.

⁴³⁰ SARAÇOĞLU, (2000)., s. 91.

D) Vergilendirme İlkelerine Göre Değerlendirme

a) Genel Açıklama

Kanun koyucu, vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasada yer alan vergilendirme ilkelerini gözetmekle yükümlüdür.⁴³¹ Anayasanın 73. maddesinde yer alan bu ilkeler kurumlar vergisinin matrahı olan safi kurum kazancının tespitine ilişkin hükümler için de geçerlidir.

b) Safi Kurum Kazancının Tespitine İlişkin Hükümlerin Vergilerin Açık ve Belirgin Olması İlkesi Bakımından İrdelenmesi

Vergilendirme ilkelerine göre açıklığa ya da belirginliğe aykırı biçimde; takip edilmesi güç, karışık, anlaşılmasız hükümlere yer verilmesi; sık sık yapılan değişiklikler ve eklemeler, geçici maddeler ile düzenlemeler yapılması mükellefin bu düzenlemeleri anlamlandırabilmesi ve mevzuata uygun hareket edebilmesinin önüne geçmektedir. Bu nedenle verginin belirginliği ilkesine göre vergilemeye ilişkin düzenlemelerin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra söz konusu ilke, vergi normunun vergi ile ilgili tüm ana özellikleri içermesi gerekliliğini de kapsamaktadır.⁴³² Vergi yükümlülerinin

⁴³¹ GEREK Şehnaz/ AYDIN Ali Rıza, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 149.

⁴³² GÜNEŞ, (2011), s. 18.

sorumlu, matrah, oran, ödeme zamanı ve ödeme şekli gibi esaslar bakımından bilgi sahibi olmaları şarttır.⁴³³

Anayasa Mahkemesi'nin de birçok kararında tekrarladığı⁴³⁴ yerleşik içtihadı bu hususta;

*"Mali yükümlülüklerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümlüler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunla düzenlenmelidir."*⁴³⁵

Ayrıca bu düzenlemelerdeki karışıklıklar vergi yükümlüsünün yanında vergi idaresi bakımından da güçlükler doğurabilir. Vergi idaresi toplamakla yükümlü olduğu vergi alacağını karmaşık düzenlemeler sebebi ile toplamayabilir ya da vergilendirme işlemlerinin yargıya taşınması sonucunda bu karmaşanın mükellef lehine sonuç doğurması halinde ödemeyi iade etmesi gerekebilir.

⁴³³ YİĞİT, (2008), s. 77-78.

⁴³⁴ AYM 2014/144 E., 2015/29 K., 19.03.2015 K.T.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403.htm> Erişim Tarihi: 20.05.2015;

⁴³⁵ AYM 1977/109 E., 1977/131 K. 29.11.1977.

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/da765072-d392-41a4-84c7-05412df8b2b2?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> Erişim Tarihi: 18.05.2015

Bu halde ödenecek kurumlar vergisi hesaplamasının ana unsuru olan safi kurum kazancının tespitine ilişkin hükümlerin daha yalın ve kolay anlaşılır hale getirilmesi hem vergilendirme ilkelerinin gereğinin yerine getirilmesi hem de mükelleflerin vergiye katılımlarının artması anlamına gelecektir.

c) Vergi Teşviklerinin Vergide Adalet İlkesi Bakımından İrdelenmesi

Vergi teşviklerinin vergi adaletini bozduğuna ilişkin bir görüş de mevcuttur. Ancak bu noktada uygulamaların amacına bakmakta fayda vardır. Dikey anlamda eşitlik farklı durumda olanlara farklı muamele edilmesi gerekliliğidir; bu halde muafiyet, istisna ve indirimlerin mevcut bir eşitsizliği gidermeye yönelik olması halinde vergi adaletini bozması değil, vergilendirmenin amaçlarından biri olarak sayılan gelir dağılımında adaleti sağlama fonksiyonunu yerine getirmesi söz konusu olacaktır.⁴³⁶ Lakin bu uygulamaların mükellefin gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmaya yönelmekten ziyade yüksek kazançlı kurumları korumaya yönelmesi halinde de vergide adalet ilkesinin ihlâli söz konusu olacaktır.

⁴³⁶ GÖK Musa/ BİYAN Özgür/ AKAR Sevdâ, “*Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz*”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C. 34, S. 1, Y. 2013, s. 272.; Karş.; Bu imtiyazların, devletin belirli kişi, kurum ve faaliyetlere vergisel imtiyaz tanımayarak piyasanın işleyişini bozmamasını ifade eden vergide tarafsızlık ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşüncesi de mevcuttur. ; JOHANSSON Å, et al., (2008), s. 40.; OECD (2012), *Competitive Neutrality: Maintaining a Level Playing Field between Public and Private Business*, OECD Publishing, Paris.

d) Vergi Teşviklerinin Vergilerin Genelliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Bahsi geçen vergi muafiyet, istisnalar ve indirimler sebebiyle vergi mükelleflerinin ve vergi konularının bir kısmı vergi dışı bırakılmakta ya da vergi matrahı daraltılmaktadır. Bu durumda Anayasa'nın 73. maddesinde de '*Herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*' hükmü ile ifade edilmekte olan vergide genellik ilkesinden bir sapma meydana gelmektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere sosyal açıdan faydası ağır basan uygulamalar bu sapmanın hukukilik sınırı içinde kalır.⁴³⁷ Zira yukarıda da değinildiği üzere bir bölgedeki istihdamın artması için işletme sahibine birtakım vergisel teşviklerde bulunmak; kamuya yararlı dernek ve vakıflara yapılan bağışların safi kurum kazancının tespitinde indirilebilmesine olanak verilmesi bir bakımdan sosyal bir devletin sağlamakla yükümlü olduğu hayat koşullarını mükellefler aracılığıyla sağlaması ya da geliştirmesidir.

⁴³⁷ TEKBAŞ Abdullah, "*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel S., Y. 2010, s. 152,153.

SONUÇ

Kurumlar vergisinin matrahı safi kurum kazancıdır. Kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi gelir unsurunun kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi ile ortaya çıkar. Bu kazancın elde edilmesi için yapılan harcamaların, kanunlarda belirlenen istisna ve indirimlerin de dikkate alınması ile safi kurum kazancı tespit edilir. Safi kurum kazancı olan matraha kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla da ödenecek kurumlar vergisine ulaşılmaktadır.

Devletin kamu harcamalarının finansmanını sağladığı vergilerin %8 ile %10 arasında bir kısmını oluşturan⁴³⁸ kurumlar vergisinin tahakkukunun doğru bir biçimde sağlanması safi kurum kazancının doğru kavranmasından geçmektedir.

Safi kurum kazancının tespitinde kanun koyucu hem gerçek kazancın tespit edilebilmesi için birtakım önlemler almış hem de mali, idari, sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmak için vergi teşvikleri öngörmüştür.

Kurumlar vergisi matrahında daralmaya yol açan bu teşviklerin bir kısmı ekonomiyi ve dolayısıyla mali yapıyı güçlendirmeye yönelmiştir. Bu teşviklerle yatırımlar belli bir sektöre, faaliyete ya da bölgeye yönlendirilmektedir. Böylelikle bu alanlarda yaşanacak gelişme ile ekonomik

⁴³⁸http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm Erişim Tarihi: 27.08.2016

büyüme sağlanacak ve vergi teşvikleri ile kaybedilen vergi geliri uzun vadede devlete daha büyük katkılar sağlayabilecektir. Ancak vergi teşviklerinin ekonomiye faydası olduğu kadar zararının da olabileceğine ilişkin görüşler mevcuttur. Bu görüşlere göre söz konusu teşviklerden yüksek kazançlı mükelleflerin faydalanma oranı daha yüksek olacak ve bu durum mükellefler arasındaki rekabeti olumsuz etkileyecektir. Bunun yanı sıra bu teşvikler olsa da olmasa da yatırım yapacak mükelleflerden elde edilecek vergi gelirinden de yoksun kalınacaktır.

Sosyal amaç taşıyan vergi teşvikleri de sosyal devletin gerektirdiği harcamaları devlet yerine gerçekleştiren mükelleflerin bu harcamalarının vergi matrahı hesaplamasında dikkate alınması ile gerçekleşir. Mükelleflerce kamuya yararlı dernek ve vakıflara yapılan bağışlar; rehabilitasyon merkezleri ile huzurevi gibi kuruluşların kurulabilmesi ve faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Devlet söz konusu teşviklerle gerçekleştirmesi gereken sosyal harcamaları mükellefler eliyle gerçekleştirmektedir. Bu teşvikler sosyal yatırımların daha hızlı gerçekleşmesini sağladığı gibi toplumsal dayanışmayı da güçlendirici niteliktedir.

Safi kurum kazancının tespitine ilişkin bu uygulamaların zararlarının ortadan kaldırılması teşvik hükümlerinin; vergisel teşvikin sağladığı fayda, devletin kaybettiği vergi geliri ile ekonomik rekabet şartları arasında bir

denge gözetilerek, vergilendirme ilkeleri gereğince daha yalın ve kolay anlaşılır biçimde, vergi erozyonuna yol açacak derecede geniş tutulmaksızın düzenlenmesi ile gerçekleştirilebilir. Kanun koyucuya hükümlerin düzenlenmesi bakımından düşen bu görevin yanında vergi idaresine de vergi denetimlerinde etkinlik sağlayarak faaliyetlerini sürdürme görevi düşmektedir.



KAYNAKÇA

ABAÇ Selçuk, Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme: Kurumlar Vergisinin Mikro ve Makro Tesirleri, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, İstanbul 1974.

ACİNÖROĞLU Serkan, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Kış 2009, sayfa 147-169.

AĞAR Serkan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 94, Yıl 2011, sayfa 187-234.

AKDENİZ Gıyas, “Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 3, Yıl 1957, sayfa 153-165.

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, Ankara 2014.

AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara 2014.

AKDOĞAN Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 1996.

AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Yıl 1999, s. 97-104.

AKDOĞAN Nalân/TENKER Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Ankara 2007.

ALTUNDAĞ Hacı Mehmet, “Hava ve Deniz Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Vergisel Boyutuna İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 330, Yıl 2016, sayfa 44-51.

ARMAĞAN Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerinde Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Sayı 3, Yıl 2007, sayfa 227-252.

ARPACI Altar Ömer, Kurum Matrahının Tespitinde Giderler, Yaklaşım Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2008.

ATABEY Tuncel, Gelir Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 318, Yıl 2015.

ATEŞ Leyla, “Katılımcı Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 59, Sayı 4, Yıl 2010, sayfa 609-629.

AULT Hugh J./ARNOLD Brian J. (Editör), Comparative Income Taxation, Kluwer Law International, Netherlands 2004.

AYDIN Erkan, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016.

AYDIN Erkan, “Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları”, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 37, Sayı 1, sayfa 71-93.

AYDIN Erkan, “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tam Bölünme”, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 36, Sayı II, Yıl 2014, sayfa 71-91.

AYDIN Erkan, “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 26, Sayı 1, Yıl 2009, sayfa 463-481.

AYDIN Erkan, “Girişim Sermayesi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 37, Sayı II, Yıl 2015, sayfa 57-82.

AYDIN Nurhan (Editör)/ BAŞAR Mehmet/ COŞKUN Metin, Bankacılık Uygulamaları, Türkiye Cumhuriyeti Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1711, Eskişehir 2006.

AYLUÇTARHAN Arif, “Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Karın Kavranması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 102, Yıl 2010, sayfa 129-134.

BARTELSMAN Eric J./ BEETSMA Roel M.W.J., “Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing In OECD Countries”, Journal of Public Economics, Volume 87, Year 2003, sayfa 2225-2252.

BAŞAR Mübin, “Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı 2, Yıl 1956, s. 117-128.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.

BAYRAKLI Hüseyin, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, Mevzuat Dergisi, Aralık 2000, Sayı 36.

BİLDİRİCİ Ziyaettin, Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri, Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1989.

BOZKURT Tamer, Şirketler Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014.

BULUTOĞLU Kenan, Vergi Politikası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi No: 130, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 11, Sermet Matbaası, İstanbul 1962.

BULUTOĞLU Kenan, “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulaması”, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul 1971, sayfa 101-129.

BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul 1971.

BULUTOĞLU Kenan, “Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 20, Sayı 1-4, Yıl 1958, sayfa 199-227.

BURSAL Nasuhi, “Mali Bakımdan Gelir Mefhumu”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 12, Sayı 1-2, sayfa 18-40.

CHEN D./ LEE F. C./ MINTZ J. M., Taxation, SMEs and Entrepreneurship, OECD Science, Technology and Industry Working Papers, No. 2002/09, OECD Publishing, Paris 2002.

CAPOBIANCO, Antonio/ CHRISTIANSEN Hans, (2011), “Competitive Neutrality and State-Owned Enterprises: Challenges and Policy Options”, OECD Corporate Governance Working Papers, No. 1, OECD Publishing, Paris.

ÇAMOĞLU Ersin/ POROY Reha/ TEKİNALP Ünal, Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, Yeniden Yazılmış 13. Baskı, İstanbul 2014.

ÇANKAYA Fikret, “Yoksulluğun Giderilmesinde Yeni Arayışlar: Gıda Bankacılığı ve Muhasebe İşlemleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 11, Sayı 1, Yıl 2006, sayfa 155-172.

ÇELEBİ A. Kemal/ KAHRİMAN Hamza, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar- Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, Maliye Dergisi, S. 161, Y. 2011, sayfa 33-63.

ÇELİKKAYA Ali, “Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Sayı 159, Yıl 2010, sayfa 36-52.

DEMİRKAN Uçar, İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, 1993.

DUE John F., Maliye: Bir İktisadi Analiz, Çeviren: Sevim GÖRGÜN/İzzettin ÖNDER, İstanbul Fakülteler Matbaası, İstanbul 1967.

EDİZDOĞAN Nihat/ ÇELİKKAYA Ali, Vergilerin Ekonomik Analizi, Dora Yayıncılık, 1. Baskı, Bursa 2010.

EDİZDOĞAN Nihat/ÖZKER Niyazi, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.

EJDER Haydar Lütfi, *"Türkiye'de Vergi Politikaları"*, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, sayfa 127-132.

ELITZUR Ramy/MINTZ Jack, *"Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competition"*, Journal of Public Economics, Volume 60, Year 1996, sayfa 401-422.

ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Matbaası, İkinci Baskı, Ankara 1971.

ESEN Özgür Muhittin, *"Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi"*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 94, Yıl 2009, sayfa 127-154.

FERHATOĞLU Emrah, *"Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye"*, Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Ankara 2014, sayfa 308-325.

FERHATOĞLU Emrah, *"Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi"*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, Yıl 2005, sayfa 77-93.

GENCEL Ufuk, *"Mükelleflerin Yatırım Kararlarında Kurumlar Vergisinin Etkilerinin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi"*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 9, Sayı 3, Yıl 2007, sayfa 230-242.

GEREK Şehnaz/ AYDIN Ali Rıza, Anayasa ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

GÖK Musa/ BİYAN Özgür/ AKAR Sevdâ, *"Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz"*, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 34, Sayı 1, Yıl 2013, sayfa 269-292.

GÖKER Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

GÖKBUNAR Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997, sayfa 301-324.

GÖKTUNA Hamdi Deniz Ege, Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri, Legal Yayıncılık, İstanbul 2012.

GÖREN Zafer, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasa Hukuku Açısından Yaşam Kalitesi”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt 14, Yıl 1997, sayfa 93-153.

GÜLEŞ Hasan Kürşat/ BURGESS Thomas F., “Günümüz İşletmelerinde Değişim Yöntemi: Yöntemler ve Uygulanabilirliği”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, sayfa 101-114.

GÜLTEKİN Tuğçe, “Götürü Gider Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar”, Vergide Gündem, Mart 2014,

http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2014&publicationId=1793136 Erişim Tarihi: 06.05.2016

GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara 2011.

GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul 2011.

GÜNEY Selami/ BOZKURT Ramazan, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, sayfa 149-166.

GÜRİZ Adnan, Hukuk Başlangıcı, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara 1996.

GÜRLER HAZMAN Gülsüm, “Türkiye’de Mali Nitelikteki Teşviklerin Doğrudan Yabancı Sermaye Üzerindeki Etkisi: Toda-Yamamoto Nedensellik Analizi Çerçevesinde Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S. 158, Y. 2010, s. 262-277.

HALL H. Bronwyn, “The Financing of Research and Development”, Oxford Review of Economic Policy, Volume 18, Number 1, sayfa 35-51.

HAJKOVA Dana, NICOLETTİ Giuseppe, VARTIA Laura, YOO Kwang-Yeol, (2006), "Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries", *OECD Economics Department Working Papers*, No. 502, OECD Publishing, Paris.

HARRISS C. Lowell, “İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma”, Çev.: İzzettin ÖNDER, Maliye Enstitüsü Konferansları Ondokuzuncu Seri, Yıl 1969, İstanbul Üniversitesi Yayınları, sayfa 23-44.

IŞIK Abdulkadir/ AY Hakan/MERİÇ Metin/BARAN Tunç, *Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sisteminde Vergisel Avantajlar Ve Uygulamaları*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, Yıl 2011, sayfa 25-45.

İNAN Mahmut, “Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946-1960 Dönemi”, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, sayfa 349-364.

JOHANSSON Åsa, HEADY Chistopher, ARNOLD Jens, BRYs Bert, VARTIA Laura (2008), “*Taxation and Economic Growth*”, OECD Economics Department Working Papers, No. 620, OECD Publishing, Paris.

KANTARCI Hasan Bülent, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımların Vergiden İndirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 18, Sayı 3-4, Yıl 2004, sayfa 135-142.

KARAKOÇ Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

KARTAL Zihni, “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, S. 60, Y. 2002, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/15-%2060%20Z%C4%B0HN%C4%B0%20KARTAL%20.doc> Erişim Tarihi: 02.05.2016

KAYA Ergün, “Hasılat İşlemleri Alt Sistemi”, SÜRMELİ Fevzi (Editör) içinde, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2005, sayfa 111 -130.

KILDİŞ Yusuf, Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara 2010.

KIZILOT Şükrü, Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1979-1987 Arası), Savaş Yayınları.

KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.

KIZILOT Şükrü, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt I, Savaş Yayınları, Ankara 1989.

KIZILOT Şükrü, “*Vergi Avantajları*”, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Yıl 1999, sayfa 19-66.

KÜÇÜKGÜNGÖR Erkan, “*Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu*”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 1, Yıl 1999, sayfa 39-52.

KÜKRER Ceyda, “*Vergi Matrahının Tespitinde İndirime Konu Olan Zararın Tanımı ve Özellikleri*”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi, Sayı 34, Yıl 2015, sayfa 46-57.

LORETZ Simon, “*Corporate Taxation in the OECD in a Wider Context*”, Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, Number 4, Yıl 2008, sayfa 639-660.

MAÇ Mehmet, “*Kısmi Bölünmede Aranan Şartlar ve Uygulama*”, Vergi Dünyası, Sayı 314, Yıl 2007.

MALHERBE Jacques, “*Belgian Income and Corporate Tax Law*”, Yıl 2014,

<http://www.jacques-malherbe.com/belgian-income-and-corporate-tax-law-540> Erişim Tarihi: 09.07.2016

NAZALI Ersin, Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2008.

NELSON Julie A., Hayatımızdaki Ekonomi, Çeviren: Didem KİZEN, Yapı Kredi Yayınları, 2. Baskı, 2015.

NEUMARK Fritz, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, İsmail Akgün Matbaası, 4. Bası, İstanbul 1951.

OZANSOY Ahmet, “*Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97, Yıl 2010, sayfa 133-166.

ÖCAL Erdoğan, “*Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 261, Haziran, Yıl 2010, sayfa 18-27.

ÖNCEL Mualla/ KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara 2013.

ÖNCEL Mualla, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 1978.

ÖNCEL Türkan/ ÖNCEL Yenal, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 43-44, Yıl 2003, sayfa 1-25.

ÖNEN Sacit, “Kurumlar Vergisi, Ekonomik Etkileri ve Yansıma İmkânları”, Vergi Dünyası, Sayı 88, Aralık 1988, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=751> Erişim Tarihi: 15.03.2016

ÖNER Cihat, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 63, Sayı 2, Yıl 2014, sayfa 365-395.

ÖNER Engin, “Niçin Vergi Teşvikleri”, Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Sayı 3-4, Yıl 2002, sayfa 97-119.

ÖRÜCÜ Ali İhsan/AYSU Ahmet/BAKIRTAŞ Doğan, “Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi”, Maliye Dergisi, Sayı 163, Yıl 2012, sayfa 539-556.

ÖZ Eran/TEKİN Akdemir, ABD Vergi Sistemi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 168, Yıl 2002.

ÖZ Semih N., Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

ÖZBEK Harun Naci, “Diğer Kanunlarda Yer Alan Kurumlar Vergisi İstisna Hükümleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 335, Yıl 2016, sayfa 22-31.

ÖZER İlhan, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara 1974.

ÖZGÜR Eran, Katılım Bankalarının Finansal Etkinliği ve Mevduat Bankaları ile Rekabet Edilebilirliği, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Afyonkarahisar 2007.

ÖZTÜRK Haluk, “6322 Sayılı Kanunla Getirilen Finansman Gider Kısıtlaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 294, Yıl 2013, sayfa 109-110.

PALAN Ronen/ MURPHY Richard/ CHAVAGNEUX Christian, Tax Havens: How Globalization Really Works, Cornell University Press, 2009.

PEHLİVAN Serdar/ GÖKBUNAR Ali Rıza, “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, sayfa 99-120.

PULAŞLI Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 2015.

SARAÇOĞLU Fatih, “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 2, Sayı 2, Yıl 2000, sayfa 70-96.

SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 17. Baskı, Ankara 2014.

SEZGİ Önder, “Bölünme, Birleşme ve Hisse Devri İşlemlerinde Yapılan Son Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Sayı 243, Yıl 2001, sayfa 85-95.

SEZGİN Bülent, “Kurumlar Vergisi Mükelleflerine İlişkin Finansman Gideri Kısıtlaması”, E-Yaklaşım, Sayı 251, Yıl 2013.

SOYDAL Haldun/ YILMAZ Levent, “Türkiye’de Dolaylı Vergiler Ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt 12, Sayı 1-2, Yıl 2009, sayfa 295-308.

SURREY Stanley S., “Tax Incentives As a Device For Implementing Government Policy: A Comparison With Direct Government Expenditures”, Harvard Law Review, Volume 83, Number 4, Yıl 1970, sayfa 705-738.

SÜMER Ayşe, “Anonim Ortaklıkların Haklı Nedenle Feshi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, Yıl 2012 (Özel Sayı), sayfa 839-849.

SÜRMELİ Fevzi (Editör), Muhasebe Bilgi Sistemi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2005.

SÜZEK Sarper, İş Hukuku, Beta Yayınları, Yenilenmiş 9. Baskı, İstanbul 2013.

ŞİŞMAN Yener, “Engelliler Açısından Eşitlik, Ayrımcılık ve Eğitim Hakkı”, Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi, Sayı 32, Yıl 2014, sayfa 56-85.

TEKBAŞ Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Özel Sayı, Yıl 2010, sayfa 123-191.

TEKİN Ahmet, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 16, Yıl 2006, sayfa 301-316.

TEKİNALP Ünal/TEKİNALP Gülören, “Joint Venture”, Prof. Dr. Yaşar Karayalçın’a 65. Yaş Armağanı, Ankara 1989, sayfa 143-176.

TILEY John, *“United Kingdom”*, Comparative Income Taxation (Ed. AULT Hugh J., ARNOLD Brian J.), Kluwer Law International, Netherlands 2004, sayfa 115-136.

TIRARD Jean-Marc, Corporate Taxation in EU Countries, Sweet and Maxwell, 2nd Edition, London 1994.

TOPÇU Nuraydın/DEMİRKOL Vedat, *“Sermaye Şirketlerinde Sermaye Artırım İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 65, Yıl 2015, sayfa 137-146.

TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, 16. Baskı, Ankara 2011.

TURHAN Salih, Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 1979.

TÜRK Hikmet Sami, Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1986.

TÜRK İsmail, Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorileri, Doğan Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 1975.

TÜRK İsmail, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara 1996.

UYSAL Ali/EROĞLU Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, Sevinç Matbaası, 3. Baskı, Ankara 1991.

ÜLGEN Hüseyin/HELVACI Mehmet/KENDİGELEN Abuzer/KAYA Arslan, Kıymetli Evrak Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2004.

VARCAN Nezih, Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1987.

WEICHENRIEDER Alfons J., *“Transfer Pricing, Double Taxation and the Cost of Capital”*, The Scandinavian Journal of Economics, Volume 98, Number 3, Yıl 1996, sayfa 445-452.

YALAZ SEÇİM H. Özlem, *“Sponsorluk”*, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, Sayı 16, Yıl 2003, sayfa 457-479.

YALTI Billur, *“İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahundan İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği”*, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, sayfa 429 - 452.

YALÇIN Hasan, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, İstanbul 2006.

YAŞA Memduh, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978, Akbank Kültür Yayınları, İstanbul 1980.

YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara 2005.

YİĞİT Uğur, Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

ZUCMAN Gabriel, Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği, Çeviren: Yasemin ÖZDEN CHARLES, Yordam Kitap, 2015.

Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul 1971.

Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri, Sene 1961, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1963.

Maliye Enstitüsü Konferansları, Ondokuzuncu Seri, Sene 1969, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1969.

Sound Business Practice; Doing Business in Netherlands 2016, PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V., Y. 2016

OECD (2004), *Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2012), *Competitive Neutrality: Maintaining a Level Playing Field between Public and Private Business*, OECD Publishing, Paris.

An ABC of Taxes, Bundesministerium der Finanzen, 2016 Edition.

Økonomi og Miljø - Economy and Environment, De Økonomiske Råd - Danish Economic Councils, Y. 2014

İnternet Kaynakları

<http://www.tarihsiyaset.com/yazilar/osmanli-imparatorlugunda-gelir-vergisi-1903-1907-tarihli-vergi-i-sahsi-uygulamasi/> , Erişim Tarihi: 29.02.2016

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm Erişim Tarihi: 17.03.2016

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56efe52e7c07d8.26401135 , Erişim Tarihi: 21.03.2016

http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2014&publicationId=1793136 Erişim Tarihi: 06.05.2016

<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=751> Erişim Tarihi: 15.03.2016

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/2.html Erişim Tarihi: 04.04.2016

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm> Erişim Tarihi: 05.02.2016

<http://www.tkbb.org.tr/sss#1233> Erişim Tarihi: 21.05.2016

<http://www.trete.com.tr/sozluk.html#R> Erişim Tarihi: 21.05.2016

<http://www.yesilay.org.tr/tr/kurumsal/mevzuat/tuzuk> Erişim Tarihi: 02.08.2016

<http://www.jacques-malherbe.com/belgian-income-and-corporate-tax-law-540> Erişim Tarihi: 09.07.2016

<http://www.chambersandpartners.com/guide/practice-guides/location/273/8265/2510-200> Erişim Tarihi: 21.07.2016

<http://www.investindk.com/Establishing-a-business-in-Denmark/Taxation-in-Denmark> Erişim Tarihi: 10.07.2016

<http://www.revenue.ie/en/tax/ct/index.html> Erişim Tarihi: 14.07.2016

<http://www.revenue.ie/en/tax/ct/deductions.html> Erişim Tarihi: 14.07.2016

<http://www.revenue.ie/en/tax/ct/research-development.html> Erişim Tarihi: 14.07.2016

<http://www.mevzuatdergisi.com/>

<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/Tax-Expenditures.aspx> Erişim Tarihi: 16.11.2016

<http://english.mosf.go.kr/ec/selectTbEconomicDtl.do?boardCd=E0003&seq=4125&boardCdKey=N> Erişim Tarihi: 16.11.2016

<https://www.government.nl/topics/taxation-and-businesses/contents/corporation-tax> Erişim Tarihi: 16.11.2016

<http://www.finance.gov.ie/what-we-do/tax-policy/tax-strategy-group/tsg-2016/publication-tax-strategy-group-papers-and-income> Erişim Tarihi: 16.11.2016

Broşürler

Irish Department of Finance Tax Strategy Group, *“Corporation Tax Paper”*, Y. 2016.

Taxation and Investment in Germany 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Germany Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015.

United States Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

International Tax and Business Guide United States, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2011.

Taxation and Investment in Belgium 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Belgium Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

Taxation and Investment in Denmark 2015 Reach Relevance and Reliability, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015.

Taxation and Investment in France 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax France Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

Ireland Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

Taxation and Investment in Italy 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Italy Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

Netherlands Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

Taxation and Investment in Netherlands 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Netherlands Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015.

Taxation and Investment in Korea 2016 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax Korea Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

United Kingdom Highlights 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2016.

Taxation and Investment in United Kingdom 2015 Reach Relevance and Reliability, DTTL Tax United Kingdom Guide, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Y. 2015.

TABLO

Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

YIL	Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)	K.D.V.'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2000	23,4	8,9	64
2001	29,1	9,3	69,7
2002	23	9,3	66,6
2003	20,2	10,3	62,6
2004	19,5	9,5	63
2005	19,1	9,6	60,8
2006	21	8,2	62,7
2007	22,2	9,2	63,8
2008	23,4	9,8	64,8
2009	23,4	10,5	64,6
2010	21	9,7	62,7
2011	21	10,3	64,9
2012	22	10,1	64,6
2013	21,4	8,6	63,7
2014	22,7	8,8	63,9
2015	22,7	8	63,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm

ÖZET

Günümüzde devlet kamu giderlerinin önemli bir kısmını vergi gelirleri ile finanse etmektedir. Kurumların kazancı üzerinden alınan kurumlar vergisi de devletin önemli gelir kaynaklarından biridir. Kurumlar vergisinin matrahını teşkil eden safi kurum kazancının tespiti, kurumlar vergisinin doğru hesaplanması bakımından büyük bir önem arz etmektedir.

Türk kurumlar vergisi düzenlemeleri ile bazı kurumlara vergiye ilişkin muafiyet tanınırken bazı kazançlar da kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu düzenlemelerin dışında kalan kurumlar elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Gelirin safiliği ilkesi gereğince ödenecek vergi safi kurum kazancı üzerinden tespit edilmektedir. Bu ilke, kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin kazançtan indirilmesini öngörmektedir. Vergi düzenlemeleri, safi kurum kazancının tespitinde kanunen indirilmesi uygun görülen giderlerin yanında indirilmesi uygun görülmeyen giderleri de içermektedir. Bunların yanı sıra vergi düzenlemelerinde ekonomik, siyasi ve sosyal hedeflere ulaşmak için de indirim gibi müesseselere de yer verilmektedir. Safi kurum kazancı mükellef kurumun elde ettiği kazanç üzerinden; istisnalar, mahsup edilecek geçmiş yıl zararları, kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler, indirimler dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı Türkiye uygulamasına göre safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınan müesseselerin gösterilmesi ve bu müesseselerin kurumlar vergisinin amacı, sosyal ve ekonomik koşullar ile vergilendirme ilkeleri bakımından incelenmesidir.

SUMMARY

Government finances a significant part of public expenditures on the basis of tax revenue. Corporation taxes that are collected on the basis of profit of corporations are also one of the important sources of income of government. Determination of net corporation profit that constitutes tax assessment of corporation taxes have importance in terms of the correct calculation of corporation tax.

With Turkish corporation tax regulations, some corporations are granted exceptions with regard to taxes and some revenues are exempted from corporation tax as well. Corporations out of these regulations are taxed on the basis of their incomes. Pursuant to the principle of net income, tax payable is determined on the basis of net corporation profit. This principle provides for the deduction of expenses spent for the acquisition of the revenue from the revenue itself. Tax regulations include expenses which deduction is legal in the determination of net corporation profits as well those that are not. Besides, matters like tax credits are given place in tax regulations to reach economic, political and social objectives. Net corporation profit is calculated on the basis of the income of tax-payer corporation by taking into consideration exceptions, past-year losses to be offset, allowable and non-allowable expenses and discounts.

The aim of this study is the presentation of the agencies that are taken into consideration in the determination of net corporation profits pursuant to Turkish implementation and the examination of those matters in terms of the aim of corporation tax, social and economic conditions and the principles of taxation.