

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI VE GELİR VERGİSİ  
İLE ENTEGRASYONU**

**Firdevs ARPACI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
Yrd.Doç.Dr. Kadir TUNA

**İZMİR, Ocak 2014**

# İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ix
ABSTRACT .....	x
KISALTMALAR .....	xi
TABLO LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
VERGİ TEORİSİNDE KURUMLAR VERGİSİ .....	3
1.1. VERGİ KAVRAMI.....	3
1.2. VERGİ POLİTİKALARI.....	4
1.3. KURUMLAR VERGİSİ KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ .....	6
1.4. VERGİ TEORİLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ .....	10
1.4.1. İkili Gelir Vergisini Benimseyen Görüşler .....	11
1.4.1.1. İmtiyaz Bedeli Teorisi .....	11
1.4.1.2. Gayri Şahsi Ödeme Gücü Teorisi.....	12
1.4.1.3. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Teorisi .....	13
1.4.1.4. İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Olma Teorisi .....	14
1.4.1.5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olma Teorisi .....	15
1.4.1.6. Emek ve Sermayeden Elde Edilen Geliri Ayırma Teorisi.....	16
1.4.1.7. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi .....	17
1.4.1.8. Bağımsız Kimlik Teorisi .....	18
1.4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Entegrasyon Teorisi.....	19
İKİNCİ BÖLÜM.....	22
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİ .....	22
2.1. VERGİNİN KONUSU.....	22
2.2. MÜKELLEFLER .....	22

2.2.1. Sermaye Şirketleri .....	23
2.2.1.1. Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler .....	23
2.2.1.2. Fonlar.....	23
2.2.1.2.1. Yatırım Fonu .....	24
2.2.1.2.2. Emeklilik Yatırım Fonları .....	24
2.2.1.2.3. Konut Finansmanı Fonları.....	25
2.2.1.2.4. Varlık Finansmanı Fonları.....	25
2.2.1.2.5 Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna ...	25
2.2.1.2.5.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları .....	25
2.2.1.2.5.2. Portföyü Türkiye’de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları.....	26
2.2.1.2.5.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları.....	26
2.2.1.2.5.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları.....	26
2.2.1.2.5.5. Emeklilik Yatırım Fonlarının Kazançları .....	26
2.2.1.2.5.6. Konut Finansmanı Fonları ile Varlık Finansmanı Fonlarının Kazançları .....	27
2.2.2. Kooperatifler .....	27
2.2.2.1. Kooperatiflerde Kurumlar Vergisinden Muafiyet .....	29
2.2.2.1.1. Muafiyet Şartları.....	29
2.2.2.1.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması .....	29
2.2.2.1.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi.....	29
2.2.2.1.1.3. Yedek Akçelerin Dağıtılmaması .....	30
2.2.2.1.1.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi.....	30
2.2.2.1.2. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar .....	32
2.2.2.2. Kooperatiflerde Risturn İstisnası .....	33
2.2.2.2.1. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası .....	35
2.2.2.2.2. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası.....	35
2.2.2.2.3. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnası.....	35
2.2.2.2.4. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstisnası .....	35
2.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları .....	36
2.2.3.1. Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere, Diğer Kamu İdarelerine ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sınaî ve Ziraî İşletmeler .....	38
2.2.3.2. Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sınaî ve Ziraî İşletmeler .....	39
2.2.3.3. Kamu Kurumlarında Muafiyet .....	39

2.2.3.3.1. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fenni ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar.....	39
2.2.3.3.1.1. Okul Atölyeleri.....	39
2.2.3.3.1.2. Otelcilik ve Turizm Meslek Liseleri Uygulama Otelleri.....	40
2.2.3.3.2. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar.....	40
2.2.3.3.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar.....	41
2.2.3.3.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Sergiler, Fuarlar ve Panayırılar.....	42
2.2.3.3.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş ve Konukevleri ile Askeri Kışlalardaki Kantinler.....	42
2.2.3.3.5.1. Kreş ve Konukevleri.....	42
2.2.3.3.5.2. Askeri Kışlalardaki Kantinler.....	43
2.2.3.3.6. Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ile Sosyal Güvenlik Kurumları.....	44
2.2.3.3.7. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları.....	45
2.2.3.3.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 Sayılı Kanunun 3. Maddesiyle Tanımlanan İlgili Kurum ve Kuruluşlar.....	45
2.2.3.3.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler... ..	45
2.2.3.3.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile Bunların Oluşturdukları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmeler.....	45
2.2.3.3.11. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İşletmeler.....	46
2.2.3.3.12. Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeleri ile Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler.....	47
2.2.3.3.13. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler.....	48
2.2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	48
2.2.4.1. Bakanlar Kurulunca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması.....	52
2.2.4.1.1. Vergi Muafiyetinin Şartları.....	53
2.2.4.1.1.1. Faaliyet Konusu.....	53
2.2.4.1.1.2. Faaliyet Süresi.....	53
2.2.4.1.1.3. Defter Tutma.....	54
2.2.4.1.1.4. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir.....	54
2.2.4.1.1.5. Gelirin Harcanma Şekli.....	55
2.2.4.1.1.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması.....	55
2.2.4.1.1.7. Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme.....	56
2.2.4.2. Kamu Menfaatine Çalışan Dernekler.....	56
2.2.4.2.1 Aranan Şartlar.....	57
2.2.4.3. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	58

2.2.4.3.1. İstisnanın Kapsamı .....	58
2.2.4.3.2. Yararlanma Koşulları .....	59
2.2.4.3.3. İstisnanın Süresi.....	60
2.2.4.3.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması.....	61
2.2.4.3.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi .....	61
2.2.5. İş Ortaklıkları .....	61
2.2.5.1. Tanımı ve Kapsamı.....	61
2.2.5.2. Unsurları.....	62
2.2.5.3. İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu .....	63
2.3 KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ .....	64
2.3.1. Tam Mükellefiyet .....	64
2.3.2. Dar Mükellefiyet .....	65
2.3.2.1. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı .....	65
2.3.2.1.1. Ticari Kazançlar .....	65
2.3.2.1.2. Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar.....	66
2.3.2.1.3. Serbest Meslek Kazançları .....	67
2.3.2.1.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar .....	68
2.3.2.1.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları .....	68
2.3.2.1.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar .....	69
2.3.2.1.7. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti .....	69
2.4. KURUMLAR VERGİSİNDE MATRAH TESPİTİ .....	70
2.4.1. Kurumlar Vergisinde Matrah Tespiti Aşamaları.....	72
2.4.2. Kurum Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler .....	72
2.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Hâsıllattan İndirilecek Giderler .....	73
2.4.2.1.1. Genel Giderler .....	73
2.4.2.1.2. Götürü Gider Uygulaması .....	74
2.4.2.1.3. Sosyal Giderler .....	75
2.4.2.1.4. Zarar Ziyan ve Tazminatlar .....	76
2.4.2.1.5. Seyahat ve İkamet Giderleri .....	76
2.4.2.1.6. Taşıt Giderleri.....	77
2.4.2.1.7. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar .....	77
2.4.2.1.8. Amortismanlar .....	77
2.4.2.1.9. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar .....	78

2.4.2.1.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları.....	78
2.4.2.1.11. Gıda Bankacılığı Yapan Kurumlara Yapılan Bağışlar .....	79
2.4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Hâsılattan İndirilecek Giderler .....	79
2.4.2.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri .....	79
2.4.2.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	79
2.4.2.2.3. Genel Kurul Toplantıları, Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri....	80
2.4.2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı..	80
2.4.2.2.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları.....	80
2.4.2.2.6. Sigorta Teknik Karşılıkları .....	81
2.4.2.2.6.1. Muallak Hasar Karşılıkları .....	81
2.4.2.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları .....	81
2.4.2.2.6.3. Hayat Matematik Karşılıkları .....	81
2.4.2.2.6.4. Dengeleme Karşılıkları.....	82
2.4.2.3. Hasıllattan İndirilecek Diğer Giderler .....	82
2.4.2.3.1. Temettü İkramesi.....	82
2.4.2.3.2. Karşılıklar .....	82
2.4.2.3.2.1. Şüpheli Alacak Karşılığı.....	82
2.4.2.3.2.2. Değersiz Alacaklar .....	84
2.4.2.3.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı.....	84
2.4.2.3.2.4. Alacak Senetleri Reeskontu .....	85
2.4.2.3.3. Bağış ve Yardımlar .....	86
2.4.2.3.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar.....	86
2.4.2.3.3.2. Diğer Kanunlar Uyarınca Yapılabilecek Bağışlar .....	87
2.4.3. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler).....	88
2.4.3.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler .....	88
2.4.3.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler.....	88
2.4.3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar .....	88
2.4.3.4. Yedek Akçeler .....	89
2.4.3.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları.....	90
2.4.3.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar .....	90
2.4.3.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları.....	90

2.4.3.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri .....	91
2.4.3.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar.....	91
2.4.3.10. Her Türlü Alkol, Tütün ve Bunların Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri .....	91
2.4.3.11. Tevsik Edilemeyen Giderler .....	92
2.4.3.12. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderlerin İndirimi Kabul Olunmaz .....	92
2.4.3.13. Dar Mükellef Kurumların Ayrıca İndiremeyecekleri Giderler.....	92
2.4.3.14. Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi ile İlgili Olmayan Giderler .....	93
2.4.4. Giderlerin Belgelendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi .....	94
2.4.4.1. Giderlerin Belgelendirilmesinde Genel Esaslar .....	94
2.5. DEFTER TUTMA ZORUNLULUĞU DEFTERLERİN TASDİKİ VE İBRAZİ.....	97
2.5.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Tutacakları Defterler .....	98
2.5.2. Defterlerin Tasdiki .....	98
2.5.3. Defter ve Belgelerin İbraz Mecburiyeti.....	99
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	101
GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ .....	101
3.1. İSTATİSTİKLERLE KURUMLAR VERGİSİ VE EKONOMİK ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER .....	101
3.1.1. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Kurum Kazancı Üzerinden Alınan Vergilerin Rakamlarla İfadesi.....	101
3.1.2. Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Yansıtılmasındaki Güçlük .....	106
3.2. KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİNDE ENTEGRASYON.....	108
3.2.1. Teorik Boyutu .....	108
3.2.2. Hukuki Boyutu .....	112
3.2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunları Genel Gerekçeleri ile Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Gerekçesi.....	112
3.2.2.1.1. 5422 Sayılı Kanun .....	112
3.2.2.1.2. 5520 Sayılı Kanun .....	114
3.2.2.1.3. 27 Mayıs 2013 Tarihli Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı .....	117
3.2.2.2. Gerekçelerin Değerlendirilmesi.....	120
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	125

SONUÇ VE ÖNERİLER .....	125
KAYNAKLAR.....	129
EKLER .....	133



# ÖZET

## KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI VE GELİR VERGİSİ İLE ENTEGRASYONU

Türk dolaysız vergilendirme sistemi iki ana vergiden oluşmaktadır; gelir vergisi ve kurumlar vergisi. Bireyin kendi gelir ve kazançları üzerinden gelir vergisi alınırken kurumlar tüzel kişiliğinin kazancı ise kurumlar vergisine tabidir. Bireysel gelir ve kazanç için vergilendirme kuralları, 1960 tarihli Gelir Vergisi Kanununda, kurumların vergilendirilmesine ilişkin kurallar ise 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanununda yer almaktadır. Her biri farklı bir mevzuata tabi olmasına rağmen, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri, gelir unsurları ve net gelirin belirlenmesi açısından, kurumlar açısından da geçerlidir.

Kurumlar vergisi kurumlar ve kurum organları tarafından elde edilen kazanç üzerinden tarh edilir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre gelir unsurları Gelir Vergisi Kanununda sayılmış olanlardır.

Kurumlar vergisi mükellefleri şu şekildedir: Sermaye Şirketleri ve Benzeri Yabancı Kuruluşlar, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler, İş Ortaklıkları

Türkiye’de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, birçok Avrupa ülkesini takiben 1950 yılında mümkün olmuştur. O dönemde gerçekleştirilen vergi reformunun bir parçası 2006 yılına kadar yürürlükte kalan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilerek 01.01.1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu, dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik oluşum ve dönüşümlerin ve küreselleşme olgusunun ışığında ve ülkemizin AB ile bütünleşme ve tam üyelik müzakereleri aşamasında nihayet derli-toplu ve çağdaş bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Önce 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Şimdi de gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi gündemdedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi ve Vergi Politikaları, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Entegrasyon

**Tarih:** Ocak 2014

# ABSTRACT

## CORPORATE TAX APPLICATION AND INTEGRATION WITH INCOME TAX

Turkish direct taxation system consists of two main taxes; income tax and corporate tax. An individual is subject to the income tax on his income and earnings, in contrast to a company which is subject to corporate tax on its income and earnings. The rules of taxation for individual income and earnings are provided in the Income Tax Law 1960. Likewise, the rules concerning the taxation of corporations are contained in the Corporation Tax Law 2006. Despite the fact that each is governed by a different legislation, many rules and provisions of the Income Tax Law also apply to corporations, especially, in terms of income elements and determination of net income.

The corporate tax is levied on the income and earning derived by corporations and corporate bodies. The income elements by Corporate Tax Law are the same as those covered in the Income Tax Law.

Corporations and corporate bodies specified by the Law as taxpayers in respect to the corporate tax are as follows: Capital companies and similar foreign companies, Cooperatives, Public enterprises, Enterprises owned by foundations societies and associations, Joint ventures.

Following most of European countries in 1950, taxing the institutes apart from natural person in Turkey was possible. 03.06.1949 dated and 5422 numbered corporate tax law was acknowledged, which was a part of tax reform in that term and valid 2006 and it became valid dated from 01.01.1950. Corporate Tax Law is being attempted to bring into well-coordinated and modern form in the light of politic and economic development-cycle and globalization phenomenon in the world scale and in the phase of integration and full membership negotiation with European Union. Firstly, 5520 Corporate Tax Law was adopted. Now the combination of income and corporate taxes is on the agenda.

**Keywords:** Tax and Tax Policies, Corporate Tax, Income Tax, Integration

**Date:** January 2014

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen makale
<b>Ar-ge</b>	: Araştırma-Geliştirme
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>G7</b>	: Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, ABD, İngiltere
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hâsıla
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>İ.İ.B.F.</b>	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>KİK</b>	: Kamu İktisadi Kuruluşu
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MB</b>	: Merkez Bankası
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

## **TABLO LİSTESİ**

<b>TABLO 3.1</b> Ülkemizde Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Gelişimi (1950-1981) .....	<b>1022</b>
<b>TABLO 3.2</b> : Ülkemizde Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Gelişimi (1982-2013).....	<b>1022</b>
<b>TABLO 3.3</b> Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri (1998 Bazlı) (1999 - 2012) (Bin TL) .....	<b>1033</b>
<b>TABLO 3.4</b> Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları.....	<b>1044</b>
<b>TABLO 3.5</b> Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı .....	<b>1055</b>

# GİRİŞ

Ülkemiz vergi sistemi içerisinde alınan vergiler gelir, harcamalar ve servet üzerinden alınmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde geliri vergilendiren birinci vergi türü gelir vergisi ikinci vergi türü kurumlar vergisidir. Birçok ülkede kurumlar vergisi uygulamasına geçilmesinin en temel nedeni Birinci Dünya Savaşından sonra savaşın finansmanını karşılama çabalarıdır. Türkiye'de kurumlar vergisi uygulaması dünyadaki gelişmelere paralellik gösteren bir seyir takip etmiştir. Türk Vergi Sistemi'nde 1949, 1950 yılları bir dönüm noktasıdır. Çünkü Türkiye Büyük Millet Meclisinde 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan mali reform kanunları 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, Avrupa ülkelerini takiben 1950 yılında mümkün olmuştur.

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramıştır. 1950 yılından 2006 yılına kadar 55 yıldır çeşitli ek ve değişikliklerle ve 80'i aşkın maddesiyle yürürlükte kalan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa bırakmıştır.

5520 sayılı Kanun ile tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri de irdelenmiş, kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele gibi başlıklar da uygun biçimde yerini almıştır. Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanım kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak Kanuna alınmıştır.

Ülkemiz vergi gündeminde 27 Mayıs 2013 tarihli Tasarı ile ek, geçici ve mükerrer maddeleriyle birlikte 210 maddeyi aşmış olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 45 maddeden oluşan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kaldırılarak, 92 maddeden

oluşan gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği yeni bir Gelir Vergisi Kanunu oluşturulması öngörülmektedir. Bu tasarının gerekçesi olarak mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi olduğu belirtilmiştir.

**Bu çalışmanın temel amacı;** kurumsallaşmanın yadsınamaz bir gerçek ve gereklilik olduğu günümüz koşullarında siyasi otoriteler her dönem birey ve kurumların öz sermayesinde meydana gelen artıştan (kârdan) payına düşeni almak istemişlerdir. Ülkemiz açısından ise bu istemin hukuki temellerini 1982 Anayasamızın 73'üncü maddesinde bulmaktayız. Söz konusu madde uyarınca vergi ödevi kanunla yapılmak durumundadır. Ülkemiz kurumlar vergisi uygulamasında küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası gelişmelere hukuki düzeyde en kısa sürede ayak uydurulduğu fakat hukuki düzenlemelerin rakamlara yansımalarının aynı hızda olmadığı görülmüştür. Ülkemiz açısından gündemde olan ve yine dünya uygulamalarına paralel olarak gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesi gündemdedir. Bu çalışmada söz konusu vergilerin birleştirilmesinin teorik boyutu ve tarihsel gelişimi ile gelecekte uygulamaya konulması düşünülen kurumların vergilendirilmesinin temelini hali hazırda yürürlükte olan 5520 sayılı Kanun oluşturduğundan bu Kanun paralelinde kurumlar vergisi uygulaması incelenecektir.

Birinci bölümde Vergi Teorisinde Kurumlar Vergisi başlığı altında vergi ve kurumlar vergisi kavramları, tarihsel gelişimi, vergi politikası ve vergi teorilerinde kurumlar vergisi incelenmiştir.

İkinci bölümde ise Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisi başlığı altında halen yürürlükte olan 5520 sayılı Kanun üzerinde durulmuştur.

Son bölümde ise Ülkemiz ve OECD ülkeleri istatistiklerinden de yararlanılarak gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesi konusu incelenmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ TEORİSİNDE KURUMLAR VERGİSİ

### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Türkçedeki “vermek” kelimesinden türetilmiş, kökeni itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir(Turhan, 1998). Tarihin çok eski zamanlarından beri bilinen vergi, din ve ahlak duygularına dayanan gönüllü olarak verilen iktisadi kıymetlerdi. Toplumlarda devlet olgusunun gelişmesiyle birlikte zorunluluk içeren ve kurallara bağlanan bir şekil almış, devletin siyasi karakterine ve zamana göre farklılıklar göstermiş olsa da vergi günümüze kadar gelmiştir.

Günümüz şartlarına ve devlet anlayışına göre vergiyi tanımlayacak olursak vergi, en geniş anlamıyla kamusal mali ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir(Turhan, 1998).

Bu tanımda şu özellikleri dikkati çekmektedir;

- Vergi ekonomik kıymettir.
- Vergi karşılıksızdır.
- Vergide zorunluluk vardır.
- Vergi kamu harcamalarını karşılamak üzere alınır.

Vergi kavramının tanımı konusunda malî literatürde farklı tanımlamalara da yer verilmiş olup yapılan tanımlamalar benimsenen siyasi devlet karakterine ve zamana göre değişmektedir. Bu konuda Fransız mali düşünürü Lucien Mehl'nin verginin ekonomik ve sosyal yönlerini ilave ederek yapmış olduğu tanımı verebiliriz. Vergi; devletin, mahalli idarelerin ya da kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla kesin bir şekilde ve belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları bir paradır(Nadaroğlu, 2000).

Vergi kavramı 1982 Anayasamızın Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı Dördüncü Bölümünde yer almıştır. Ancak burada kavramın tanımını yapılmamış onun yerine vergi ödevinden söz edilmiştir. Anayasamızın 73. maddesi şu şekildedir. “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*”

Anayasa maddesinden hareketle verginin başlıca özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi kamu giderlerini karşılamak için alınır.
- Ödenecek vergi miktarını vergiyi ödeyenin mali gücü belirler.
- Vergi bir yükümlülüktür.
- Vergi yükümlülüğü ancak kanunla konulur değiştirilir veya kaldırılır.

Yukarıdaki teorik ve hukuki açıklamalardan hareketle verginin genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kamunun sosyal ve iktisadi amaçlarını karşılamak için alınır.
- Alınan vergi miktarı vergiyi ödeyenin mali gücü ile orantılıdır.
- Siyasi otoritenin hukuki düzenlemeleriyle alınır.
- Gerçek ve tüzel kişilerden alınır.
- Para ile ödenir.
- Karşılıksızdır.
- Zorunluluktur.

## **1.2. VERGİ POLİTİKALARI**

Adam Smith, David Ricardo gibi klasik iktisatçılar liberal anlayışın hakim olduğu bir devlet tasarlamışlar ve ekonominin kendi haline bırakılırsa en iyi şekilde işleyeceği fikrinden hareketle devleti ekonominin dışına itmişlerdir. Klasik anlayışın devlete atfettiği görev “jandarma devlet” modelidir. Devlet sadece emniyet, eğitim vb. üstlendiği görevleri finanse etmek adına vergiye ihtiyaç duyar ve bu vergiler de tarafsız olup sadece kamu harcamalarını karşılamalıdır. Tarafsız vergiler, devletin zorunlu hizmetleri için kaynak oluşturan ekonomik birimlerin üretim, tüketim, tasarruf, yatırım vb. konulardaki iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilemeyen veya değiştirmeyen vergilerdir. Söz konusu kaynaklar ekonomik ve sosyal



anlamda piyasanın işleyişine müdahale etmemelidir. Devlet sınırlı bir alanda mal ve hizmet üreteceği için harcamaları da sınırlı olacaktır. Bunun içinde özel ve kuruluşlardan az miktarda vergi alacaktır. Böylelikle devlet, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla herkesten mali gücüne göre, tam rekabet koşullarını ve piyasa mekanizmasının işleyişini aksatmayacak şekilde ve en az masraf ile en çok vergiyi toplamak durumundadır.

1929 ekonomik buhranında mali liberalizm sorunları çözememiş J.M. Keynes ise sorunlara yeni çözüm önerileri getirmiştir. Keynes, klasiklerin aksine devletin ekonomiyeye müdahale etmesini savunmuş ve devletin ekonomide düzenleyici bir rol üstlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Keynezyen iktisatçıların müdahaleci devlet anlayışı, kamu sektörünün zaman içerisinde büyümesinin önemli nedenlerindedir. Keynezyen iktisatçılar denk bütçe yerine “telafi edici bütçe” prensibini kabul ederek, politikacılara “vergilemeden harcama yapma” imkânı sağlamıştır. Müdahaleci devlet anlayışında tarafsız vergi yerini müdahaleci vergiye bırakır. Devletin müdahaleci siyasi karakter taşıması geleneksel hizmetlerinin yanı sıra iktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler yüklenmesine neden olmuştur. Vergiler, kamu harcamalarını finanse etmekle birlikte ekonomide üretim ve tüketim şartlarını değiştirici etkiye de sahip olmuştur. Bu nedenle, vergi sadece mali kaynak sağlayıcı değil, aynı zamanda iktisadi ve sosyal politikayı yönlendirmede etkili bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi politikası uygulamalarının tarihsel gelişiminden vergi politikasının 3 fonksiyonundan bahsedebiliriz;

Bunlardan birincisi “*Mali Fonksiyon*” yani verginin geleneksel fonksiyonudur. Buna göre vergiler kamu harcamalarını karşılamak için alınır. Fakat bu mali amaç vergi sisteminin yeni durumuna kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmalıdır. Yani birden bire ortaya çıkan normalin üzerindeki artışlara rahatlıkla uyum sağlamalıdır. İkinci olarak verginin tarh ve tahsiline ilişkin direkt masrafların mümkün olduğu kadar az olması, son olarak ta piyasa mekanizmasının işleyişini azaltmamaktır. Fiskal amaç vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine uymak ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün olduğu mertebe tarafsız kılmaktadır(Turhan, 1998).

1929 ekonomik buhranından sonra mali liberalizmin yerine müdahaleci devlet anlayışının geçmesi ile vergilemenin mali olmayan amaçları teori ve uygulama alanına

girmiştir. Böylece vergiler mali amaçlarının yanında ekonomik ve sosyal amaçla da kullanılmaya başlamıştır. Verginin “*Ekonomik Fonksiyon*”u ile yatırımları teşvik etmek, üretim ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, tasarrufu teşvik etmek gibi yollara başvurulabilir. Vergiler yolu ile ülkeler, yatırım yapılacak alanlarda yatırımcılara bazı avantajlar getirerek ilgili alanlarda yatırımların maliyetini ucuzlatarak üretimi arttırmaya çalışırlar. Vergilerle ihracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik edici, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri ise kısıtlayıcı yönde düzenlemeler yapılmaktadır(Turhan, 1975).

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

Toplumların gelişmiş örgütlenme biçimi olan devlet tarafından üstlenilen işlevlerin vergi ile karşılanması ve verginin mali amacının dışında kamu ekonomisinde bir araç olarak kullanılması vergi politikalarını etkiler. Vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken noktalar; vergi yükü olarak ifade edilen kamu kesimine aktarılacak milli gelir oranı, hedeflenen vergi yükünün topluma adaletli ve dengeli dağıtımı ve vergi gelirleri ile hangi tür harcamaların yapılması gerektiğidir(Demircan, 2004). Vergi politikasının kapsamının yanında bu süreçte karar verici hükümet olmakta ve bu da bir “siyasal karar alma süreci”ni ifade etmektedir.

### **1.3. KURUMLAR VERGİSİ KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ**

Kurumlar vergisi kavramının literatürde farklı adlarla tanımlandığı da görülmektedir. Bunlardan bir tanesi; “Sermaye Şirketi Vergisi” (Devrim, 1992). kavramıdır. Sermaye şirketlerinin hepsinin kurumlar vergisi mükellefi olmaması nedeniyle bu tanımlama eksik kalmaktadır. Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerinin çoğunu sermaye şirketlerinin oluşturduğu da bir gerçektir. Kurumlar vergisi literatürde “Gerçek Olmayan Kişilerden Alınan Gelir Vergisi” ya da “Gerçek Kişiler Dışında Kalan Bazı Kişilerin Safi Kazançları Üzerinden Alınan Vergi”(Nadaroğlu, 2000), “Geliri İkinci Kez

Vergilendiren Vergi” ya da “Çifte Vergilendirmeye Yol Açan Vergi” (Bulutoğlu, 1962). gibi adlarla da anılmaktadır.

Kurumlar Vergisi; iktisadi faaliyetleri sonucunda kar elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte dolaysız bir vergidir(Turhan, 1998). Kurum, tüzel kişiden farklı bir kavramdır. Genellikle sermaye şirketleri (anonim, limited, hisseli komandit) kurum olarak kabul edilir. Şahıs şirketleri (kollektif ve adi komandit). tüzel kişiliği olmasına rağmen kurum değildir. Bunun yanında özellikle Türkiye uygulamasından örnekler verecek olursak, kamu ekonomik kuruluşları (iktisadi devlet teşekkülleri) ve dernek vakıflara bağlı iktisadi işletmeler de kurum olarak kabul edilmişlerdir(Batrel, 1976). Yani tüzel kişilikleri olduğu halde kurumlar vergisine tabi olmayan ve ortakları gelir vergisi mükellefi olan kurumlar da bulunmaktadır.

Ülkemiz vergi sistemi içerisinde alınan vergiler; gelir, harcamalar ve servet üzerinden alınmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde geliri vergilendiren birinci vergi türü gelir vergisi ikinci vergi türü kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi, kurumların gelirleri üzerinden alınmaktadır. Yani kurumlar vergisinin söz konusu olabilmesi için bir gelirin kurum tarafından elde edilmesi gerekmektedir. Gelir üzerinden alınan diğer vergi olan gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini esas alırken, kurumlar vergisi kurumların gelirlerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Kurumlar vergisi, 19. yüzyılın sonlarından itibaren gelir vergisini “tamamlayıcı bir vergi” olarak ortaya çıkmıştır. Sermaye şirketleri olan anonim ve limited şirketlerin önemi de yine aynı dönemde giderek artış göstermiştir(Turhan, 1998).

Birçok ülkede kurumlar vergisi uygulamasına geçilmesinin en temel nedeni Birinci Dünya Savaşından sonra savaşın finansmanını karşılama çabalarıdır. O dönemde kurumlar vergisinin gelir vergisinden bağımsız bir şekilde ortaya çıkmasının nedeni her ne kadar Birinci Dünya Savaşı'nın finansmanını sağlamak olsa da yüksek olan kurumlar vergisi oranı birçok ülkede savaş sonrası gerilemiştir. Çünkü çoğu devletin kamu giderinde savaş sonrası bir azalma görülmüştür(Martin, 1989).

Kurumlar vergisinin bir vergi olarak ortaya çıkması ve gelişme göstermesi ülkeler arasında farklılık göstermiştir. ABD'de kurumlar vergisi, ilk ortaya çıktığı yıllarda federe devletlere özel bir vergiydi. Ancak 1909 yılında %1 oranlı federal devlet vergisi şeklini almış ve Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra da özel tarifeli bağımsız bir vergi

haline dönüştürülmüştür(Önen, 1988). Kurumlar vergisi ABD’de kurum olmanın avantajlarının vergilendirilmesi amacıyla yürürlüğe konmuştur(Aydın, 1999).

İngiltere’de 1937 yılına kadar gerçek anlamda bir kurumlar vergisinden bahsedilmemektedir. 1937 yılında “National Defence Contribution” (Milli Savunma Vergisi) adı altında bir vergi uygulamaya konmuş ancak bu vergi sermaye şirketlerinin yanı sıra gerçek kişilerin gelirlerini de vergilendirdiği için gerçek anlamda bir kurumlar vergisi olmamıştır. Milli Savunma Vergisi 1947 yılında kurumlar vergisi haline dönüştürülmüştür(Turhan, 1998).

1948 yılına kadar kurumlar vergisinin gelir vergisinden ayrılmadığı Fransa’da gerçek kişiler, şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri gelirleri üzerinden ortak bir vergi ödemekteydi. Bu vergi de sedüllu gelir vergisi idi. Buna göre sedüllu gelir vergisinde vergi konusu olan gelirler çeşitli kategorilere ayrılarak her kategori ayrı ayrı düzenlemeler içinde vergiye tabi tutulmaktadır. Sedüller gelir vergisi uygulama açısından gelir vergisinin olması gereken özelliğini yansıtmamaktadır. Çünkü artan oranlı değil düz oranlı bir tarifede uygulanmaktadır. Bu vergi sermaye şirketlerine, sınırlı sorumluluğa sahip olan diğer şirketlere, kooperatif şirketlerine ve birliklerine, kamu kuruluşlarına ve kar amaçlı diğer tüzel kişiliklere uygulanmak üzere yürürlüğe konularak Fransa’da bugünkü anlamıyla uygulanan kurumlar vergisinin temeli atılmıştır. Almanya’da 1920 yılında yalnızca tüzel kişilere uygulanan kurumlar vergisi uygulaması başlamıştır. Japonya’da ise gelir ve kurumlar vergilerinin birbirinden ayrılması 1940 yılında gerçekleşmiştir. Gerçek anlamda kurumlar vergisi, İngiltere’de 1947, Fransa’da ise 1948 yılında uygulanmaya başlanmıştır(Kızılot, 1990).

Türkiye’de kurumlar vergisi uygulaması dünyadaki gelişmelere paralellik gösteren bir seyir takip etmiştir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmış bulunan temettü vergisi ile mükellefler arasında gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmamış ve bütün ticari teşebbüsler vergi kapsamına alınmıştır. Ancak, Türkiye’de faaliyet gösteren yabancılar, kapitülasyonlar nedeniyle temettü vergisi ödememişlerdir. Cumhuriyet döneminde, 1926 yılında yürürlüğe konulan kazanç vergisinde de gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmayarak, tüm kazanç sahiplerine uygulanmıştır(Bulutoğlu, 1978).

Türk Vergi Sisteminde 1949, 1950 yılları bir dönüm noktasıdır. Çünkü, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu’ndan oluşan mali reform kanunları 1950

yılında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, Avrupa ülkelerini takiben 1950 yılında mümkün olmuştur.

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramıştır. 1950 yılından 2006 yılına kadar 55 yıldır çeşitli ek ve değişikliklerle ve 80'i aşkın maddesiyle yürürlükte kalan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa bırakmıştır.

Ticaretin ya da genel olarak ekonomik faaliyetlerin her zamankinden daha fazla ve giderek de hızlanan bir eğilimle uluslararası boyutlar kazanması, kapalı bir ekonomik ve siyasi yapı içerisindeymiş gibi sadece ulusal şirketlerin yurt içi faaliyetlerini kapsayan türden kanunlar oluşturulmasına asla olanak tanımamaktadır. İçinde bulunulan yeni dönem, yabancı sermaye olgusunu günlük iktisadi kararlarla yönetilebilir olmaktan çıkarmış ve hukuki altyapıların da bu gerçeği kavrayacak biçimde tasarlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu itibarla, bu güne kadar 5422 sayılı Kanun uygulamasında değişik hükümler arasına bütünlük arz etmekten çok uzak kalan bir dağınıklıkla serpiştirilmiş bulunan dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler 5520 sayılı Kanun ile sistematik biçimde bir araya getirilmiş ve hükümlerin iç bütünlüğü sağlanmıştır.

5520 sayılı Kanun ile tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri de irdelenmiş, kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele gibi başlıklar da uygun biçimde yerini almıştır. Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanıma kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak Kanuna alınmıştır. Özellikle yabancı sermaye çekmek ve çevre ülke konumundan kurtularak uluslararası iktisadi faaliyetlerin yoğunlaştığı bir merkez düzeyine erişebilmek için alınan vergisel önlemlerle, neredeyse her gelişmişlik düzeyinden onlarca ülke diğerleriyle kıyasıya bir rekabet içine girmiştir. Bu çerçevede vergi oranları, söz konusu rekabetin önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Başta Merkez ve Doğu Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülke bugün “düz vergi”

(flat tax) olarak isimlendirilen uygulamalara başvurmakta ve vergi oranlarını olabildiğince düşürmektedir. Bu rekabet olgusuna kayıtsız kalınmamıştır.

5520 sayılı Kanunun içerdiği önemli bir diğer yenilik de bugüne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmış olmasıdır.

Diyebiliriz ki, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile dünyada yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle beslenen küreselleşmeyle ve Avrupa Birliği ile bütünleşme ve tam üyelik müzakereleri aşamasında çağın gerekleri ile gerçeklerini göz önüne alan daha derli-toplu ve çağdaş bir yapıya sahip kurumlar vergisi uygulamasına geçilmiştir.

#### **1.4. VERGİ TEORİLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ**

Kurumlar vergisinin varlık nedenini inceleyen farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerin çoğunluğunu kurumların çeşitli avantajlarından dolayı gelir vergisinden ayrı bir şekilde vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin vergi alanında adaletsizliğe neden olduğunu savunan görüşler de kurumlar vergisi uygulamasına karşı çıkmaktadır. Kurumlar vergisinin vergi adaletsizliğine neden olduğunu savunanlara göre (Entegrasyon Teorisi); kurum kazançları eninde sonunda bireylerin kazançlarına dâhil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançları üzerinden gelir vergisi öderler. Bu durum “*çifte vergileme*” problemine neden olduğundan ayrı bir kurumlar vergisi uygulamasına gerek duyulmamaktadır(Turhan, 1998).

Kurumlar vergisinin ister lehinde isterse aleyhinde olsun bu alandaki tartışmalar maliye literatürüne sonuçlandırılmayan tartışmalar olarak girmiştir. Birinci Dünya Savaşı sonrası elli yıla bakıldığında gerek teoride gerekse yapılan alan araştırmalarında şimdiye kadar genel bir görüş birliğine ulaşılamamıştır. Sonuçta, genel bir görüş birliğine varılamaması, kurumlar vergisinin ve bu alandaki değişikliklerin, ülkelerin ekonomi gündeminde kalmasına neden olmuştur(Head, 1997).

Aşağıda ikili gelir vergisi (ayrı bir kurumlar vergisi) lehinde ve aleyhinde olan görüşler incelenmiş olup çalışmamızın 3. bölümünde gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonu ayrıntılı biçimde incelenecektir.

### **1.4.1. İkili Gelir Vergisini Benimseyen Görüşler**

İkili gelir vergisini yani kurumlar vergisinin varlık nedenini açıklayan teorileri şöyle sıralayabiliriz.

- İmtiyaz Bedeli Teorisi.
- Gayri Şahsi Ödeme Gücü Teorisi
- Hizmet ve Sosyal Maliyetler Bedeli Teorisi
- İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Teorisi
- Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Teorisi
- Emek ve Sermayeden Elde Edilen Gelirleri Ayırma Teorisi
- Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi
- Bağımsız Kimlik Teorisi

#### **1.4.1.1. İmtiyaz Bedeli Teorisi**

Bu teoriye göre; kurum statüsüne girmek kanunların tanıdığı, koruduğu bir imtiyazdır. Hissedarlar şirketlerine bu statüyü kazandırmakla alacaklılara karşı sadece iştirak hisseleri ve koydukları sermaye kadar sorumlu olurlar. Bu şirketler sınırlı sorumluluk statüsüyle hisse senedi çıkararak veya borç senetleri aracılığıyla, sermaye piyasasından finansman imkânları sağlarlar, büyümeleri, gelişmeleri kolaylaşır. Bu imtiyaz üzerinden bir vergi almak da devletin hakkı olmalıdır bu da devletin piyasada rekabet eşitliğini sağlaması açısından ayrı bir kurumlar vergisi almasını haklı çıkarmaktadır.

Kurum olmanın diğer üretici birimlere oranla bir avantajı olduğu belirtilebilir. Bir başka deyimle kurumlaşma, üretim sürecinde kullanılan bir faktördür. Kurum olma hakkını devlet verdiği göre, devletin bundan bir pay alması gerekir(Batirel, 1976).

Sınırlı sorumlu şirket statüsü sayesinde, yüksek gelir sahipleri, kazançlarından alınan vergiyi gelir vergisi mükellefi olan işletmelere kıyasla, kurum statüsünde daha düşük oranlara indirip daha az vergi ödemeleri sayesinde sermaye birikimini hızlandırabilirler(Bulutoğlu, 2004).

Kurum karlarının dağıtılmasına şirketlerin yönetim kurulları karar vermektedir. Yönetim kurulunca şirket karlarının dağıtılmayarak firmada tutulması durumunda vergilendirme ortadan kalkmaktadır. Çünkü kurumlar vergisinde devlet dağıtılmayan kazançları vergilendirememektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri kar paylarını hissedarlarına dağıtmayıp sermayeye eklemekte ve daha kolay sermaye birikimi

sağlamaktadır. Bu sayede kurumlar vergisi mükellefleri piyasa koşulları içinde gelir vergisi mükelleflerine göre daha avantajlı konuma geçmektedir. Neticede ihtiyat olarak ayrılan ve sermayeye eklenen kar payları kurumlar için ayrı bir imtiyaz oluşturmakta ve kurumlar vergisinin uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi alanında uygulanan bazı giderler, gelir vergisi mükelleflerine nazaran kurumlar vergisi matrahından ilave bir indirim sağlamakta ve teşvik tedbirlerinden yararlanabilme gibi bazı hukuki çıkarlar da sağlamaktadır(Şenyüz, 2003).

Şahıs işletmeleri ve ortaklıklar, şirketin borçlarından dolayı alacaklılara karşı bütün varlıklarıyla sorumlu oldukları halde, anonim şirkette bir ortak, şirketin borçlarından dolayı ancak hissesi oranında izlenebilir. Sınırlı sorumluluk müteşebbislerin büyük riziko taşıyan yatırımlara yönelmelerini kolaylaştırdığından ekonomik kalkınma da bu sayede hız kazanmıştır. Sermaye ile sınırlı sorumluluk ayrıcalığı, kapitalizmin gelişmesinde çok önemli bir rol oynayarak pek çok girişimcinin koyduğu para ile sınırlı olan riskli bir işe daha rahat girişmesini sağlamıştır. Bu durum da sermaye şirketlerinin gerçek kişi işletmelerinden daha fazla risk almasına imkân tanımıştır. Tüm sermayesini kaybetme riskinin olmaması girişimcileri daha büyük riskler almaya iter. Sınırlı sorumlu şirket statüsü sayesinde yüksek gelir sahipleri kazançlarından alınan vergiyi gelir vergisi mükellefi olan işletmelere kıyasla, kurum statüsünde daha düşük oranlara indirip daha az vergi ödemeleri sayesinde sermaye birikimini hızlandırabilirler(Bulutoğlu, 2004).

Sınırlı sorumluluk avantajı dışında diğer bir avantaj da, kurumların ömürlerinin süreklilik arz etmesidir. Kurumların kazandığı bu süreklilik sayesinde hissedarların değişmesi halinde dahi yeniden yapılanmaya gerek kalmaz. Ayrıca, kurumlar sahip oldukları iştirakleri kolayca satabilme ve transfer edebilme olanağına sahip olurlar (Alonson, 1985).

Bu teori daha çok sadece sınırlı sorumlu kurumlara uygulanacak kurumlar vergisini haklı çıkaracak bir teori olmakla beraber bütün kurumların net kazancının bir oranının kurumlar vergisi olarak alınmasını tam olarak açıklayamamaktadır(Aksoy, 1998).

#### **1.4.1.2. Gayri Şahsi Ödeme Gücü Teorisi**

Gayri şahsi ödeme gücü teorisini özellikle İtalyan mali düşünür Benvenuto Griziotti tarafından savunulmuştur. Bu teoriye göre kollektif iktisadi birimler kurumlar kendilerini teşkil eden bireylerin iktisadi güçlerinden ayrı ve üstün bir güce sahiptirler. Hukuki statülerinin getirdiği imtiyazlar iktisadi imtiyazları da getirmektedir. Kollektif



şirketler kendilerine has hedeflere, sorumluluğa, finansman araçlarını bulmak imkânına (hisse veya borç senedi çıkarmak suretiyle) sahiptir(Bulutoğlu,1958).

Bu görüşe göre kurumlar kendilerini oluşturan ortaklarından ayrı ve onlardan daha büyük bir ekonomik güce sahiptir. Diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişilik olarak ortaklarından ayrı bir ödeme gücü bulunmaktadır. Ayrıca bu tüzel kişilikler borçlanma, nakit darlığı çekildiğinde veya yatırımlara ihtiyaç olduğunda daha rahat ortak veya sermaye bulabilme ve herhangi bir riske katlanma açısından gelir vergisi mükelleflerine göre daha güçlüdürler(Aksoy, 1998). Dolayısıyla, vergilemede ödeme gücü ve adalet ilkesinin bir gereği olarak, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin varlığı gündeme gelmektedir.

Büyük şirketler piyasadan mali kaynak sağlamak bakımından da geniş olanaklara sahip olduklarından gayri şahsi bir organizasyon olarak görünmekte ve vergileme için ideal bir kaynak olarak kabul edilmektedir(Mussgrave R. ,Mussgrave P. 1987).

Bu teori kurumlar vergisini gelir vergisinden ayrı olarak kurumlara uygulanması gereken bir vergi türü olarak savunsa da karşıtı görüşlerle eleştirilmiştir. Karşıt görüşlere göre; bu teori ancak kurumlar vergisi kar etmiş sermaye şirketleri ve özellikle büyük sermaye şirketleri için savunulabilir. Ancak bütün net karlar sermayenin bir oranı olarak ne seviyede olursa olsun, aynı oranda vergilendirildiğinde bu esastan uzaklaşmaktadır. Kurumlar Vergisi uygulamasında şirketler, gayri şahsi ödeme gücüne sahip oldukları varsayılarak sadece elde edilen kar üzerinden değerlendirilmektedir. Şirketlerin bu güce haiz olduğu yönünde tam olarak bir ölçüm yapılamamakta iktisadi güçlerinin bulunup bulunmadığı değerlendirilememektedir.

#### **1.4.1.3. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Teorisi**

Bu teoriye göre; devlet kamu harcamalarıyla gerçek kişilerin yanında tüzel kişilere de hizmetler sağlamaktadır. Devletin sunmuş olduğu bu hizmetler üretim faktörü niteliğindedir. Kurumlar devletin sunmuş olduğu yol, baraj, köprü gibi temel hizmetlerden yararlanarak kendi üretim maliyetlerini azaltmaktadırlar. Devlet kurumların ve şirketlerin operasyon maliyetini azaltacak, büyümesine yardımcı olacak, finansal işlemleri kolaylaştıracak birçok hizmeti karşılıksız vermektedir. Bu sayede payları genişlemekte ve finansal işleri kolaylaştırıcı birçok işlev devreye girmektedir. Bu nedenle devlet ilgili tüzel kişiliklerden, sunmuş olduğu hizmetlerin bir bedeli olarak kurumlar vergisi adı altında bir vergi toplamalıdır(Bulutoğlu, 1962).

İşletmeler faaliyetlerini yürütürken çevreye olumlu ya da olumsuz yönden etkileyebilmektedir. İşletmelerin çevreye verdiği olumsuz etkilerin diğer bir ifadeyle dışsal zararların bir karşılığının devlet tarafından alınması gerekmektedir. Bu dışsal zararlara örnek olarak; çevre kirlenmesi, iş kazaları, gürültü kirliliği, manzaranın bozulması verilebilir. Bu yaklaşımın özünde de bu kurumların çevreye verdiği ekonomik ve sosyal zararı telafi ettirmek, diğer bir deyişle çevreye verdiği toplumsal zararları ödettirme amacı vardır(Bulutoğlu, 1962, Aksoy, 1998).

Bu teori; kimin hangi hizmetten ne kadar yararlandığının reel olarak ölçülemediği öne sürülerek eleştirilmiştir. Bu eleştirilerin odak noktası; devletin sunmuş olduğu hizmetlerin sadece kurumlar vergisi mükelleflerine değil, aynı zamanda bütün tüzel kişilikler ve gerçek kişiliklere yönelik olmasıdır(Abaç, 1974). Yine ticari ve sınaî faaliyetlerin maliyetlerine, devletin yapmış olduğu hizmetlerin bedeli ile dışsal zararlar da sosyal maliyetler olarak katılacak olursa o zaman bu görüş üretilen malların değerinden dolayı bir vergi alınmasını haklı gösterebilir(Aksoy, 1998).

Ancak bu görüş; ticari ve sınaî faaliyetlerin maliyetlerine, devletin yapmış olduğu hizmetlerin bedeli ile dışsal zararların da sosyal maliyetler olarak katılması halinde üretilen malların değerinden ve elde edilen kazançtan dolayı bir vergi alınmasını haklı gösterebilir. Aksi takdirde kurumlar vergisi alınmasını haklı göstermez(Mussgrave, 1987).

#### **1.4.1.4. İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Olma Teorisi**

Bu teoriye göre, şirketler sermaye birikimiyle birlikte sınırsız büyüme ve güçlenme imkânına sahiptirler. Bu imkânı değerlendiren şirketlerin zaman içinde toplum için zararlı olabileceği fikri ortaya çıkmıştır. Bu şirketlerin oluşturabileceği zararları engellemek, kontrol altında tutmak amacıyla kurumlar vergisi araç olarak kullanılmalıdır.

Çağımızda devlet, şirketler için yatırım teşvikleri ve vergi istisnaları sağlamaktadır. Şirketler çok geniş finansman olanaklarına sahip olmaktadır. Bu olanaklar sayesinde şirketler çok büyüebilmektedir. Önemli büyüklükteki sermaye ve finansman kaynaklarını elinde bulunduran iktisadi birimler, piyasalarda monopolleşmeye neden olabilirler(Aksoy, 1991). Şirketlerin büyüme ve güç toplama eğilimini yavaşlatmak ve bu şirketlerin aşırı sermaye birikimiyle oluşturabileceği monopolleşmeyi engellemek adına kurumlar vergisi araçtır.

Gelişmiş şirketler uluslararası alanda da faaliyet göstermektedir. Büyük sermayeli yabancı sermayeli kurumlar, faaliyet gösterdikleri ülkelerin ekonomik ve sosyal politikaları üzerinde etkiye bulunmaktadır. Son yıllarda sanayi, bankacılık ve ticaret başta olmak üzere birçok Türk şirketinin de yabancı şirketler tarafından satın alındığı veya yabancı şirketlerin Türk şirketlerinin ortağı olduğu bilinmektedir(Seyidoğlu, 2007). Kurumlar vergisi denetleme aracı olarak bu şirketleri kontrol etmektedir.

Kurumlar Vergisinin mükellefleri sadece ülkenin ekonomik, mali ve sosyal politikasına yön verecek veya etkileyebilecek, topluma zarar verebilecek potansiyele sahip şirketlerden oluşmamaktadır. Bu görüş her ne kadar kurumların kontrol edilmesi açısından kurumlar vergisinin varlığını savunsa da tam olarak kurumlar vergisinin haklılık sebebini açıklayamamaktadır. Çünkü oligopolcü ve monopolcü etkiye sahip olamayacak birçok şirket de kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemektedir. Dahası kurumlar vergisinin, vergileme alanında adaleti sağlama açısından artan oranlı bir tarifeye göre alınmasının büyük kurumlarla mücadele de etkili olacağı bilindiği halde siyasal güçlerin çoğu, çok uluslu şirketler veya büyük sermayeli diğer kuruluşların yatırımlarını azaltacağı kaygısıyla bu uygulamaya gidememektedir(Bulutoğlu, 1962).

#### **1.4.1.5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olma Teorisi**

Kurum kazançlarını, gelir vergisi yoluyla tam olarak vergilendirmek çok zordur. Gelir vergisinin, özellikle dağıtılmayan karları, diğer ihtiyatları ve yabancı ortakların gelirlerini bütünüyle kavrayamadığı ve dolayısıyla kurumlar vergisinin gelir vergisini tamamlayıcı bir özelliği olduğu ileri sürülmektedir(Boadway, 1992).

Herhangi bir faaliyeti sonucu kar elde eden şirketlerin karı, ister dağıtılsın isterse dağıtılmasın ayrı bir kurumlar vergisi uygulamasının önüne geçemez.

Sermaye şirketlerinde kurum karlarının ortaklara dağıtılıp dağıtılmayacağına şirket ortakları değil yönetim kurulları karar vermektedir. Yönetim kurulu şirket karlarının ortaklara dağıtılmayarak şirket sermayesine eklenmesine karar verecek olursa sermayeye eklenen kar payları, Kurumlar Vergisi Kanununun konusuna girmediğinden vergilendirilmeyecektir. Bu durumda şirket ortaklarının artan sermayeyle birlikte hisse senetlerinin değeri artmakta, şirketler verginin eşitlik ve adalet ilkesine ters düşerek, gelir vergisi mükelleflerine göre daha kolay sermaye birikimine sahip olmaktadır. Bu noktada dağıtılmayarak ihtiyatlar şeklinde ayrılan kazançlar ayrı bir kurumlar vergisinin

gerekliliğini ön plana çıkarmaktadır. Sermaye şirketleri tarafından dağıtılmayan söz konusu kar payları, kurumlar vergisinin gelir vergisinin tamamlama aracı olarak uygulanması gerektiğini savunan teoride etken olmaktadır.

Bu alanda kurumlar vergisinde dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de dağıtılmayan karlardan alınan vergilerin, karların dağıtılması halinde alınan vergilerle dengelenmesi gerekliliğidir. Bu yapılmadığı takdirde kar dağıtmama ve kurumlaşma, kurumlar vergisine rağmen tercih edilebilir bir durum ortaya çıkarmaktadır (Edizdoğan, 2007).

Görüldüğü gibi kurumlar vergisinin gelir vergisini tamamlama aracı olarak kullanılmasında, üzerinde durulan en önemli husus, dağıtılmayan kazançlar konusudur. Dağıtılmayan kazançlar konusunun bir sorun olmasını engellemek amacıyla 1970’li yıllarda İngiltere’de kurumlar vergisinde dağıtılan ve dağıtılmayan karları bölerek dağıtılmayan karlara daha ağır kurumlar vergisi uygulanması yönünde bir sistem geliştirilmiştir(Batrel, 1984). 1973 yılında İngiltere’de geliştirilen bu sisteme göre önce kurumlar vergisi mükellefi olan şirketin tüm karları için düz oranlı bir kurumlar vergisi uygulanıp, daha sonrasında hisse sahipleri ve temettüleri üzerinden gelir vergisi, paylarına düşen fakat şirkette tutulan karlardan doğan kazançlarından da sermaye kazançları vergisi ödenir. Ancak bu sisteme yapılan itiraz ise, temettülerin iki defa vergilenmesine yol açması, böylece vergi adaletini zedelemesidir(Nas, 1982).

Bütün bu özelliklerine rağmen dağıtılmayan karlara ayrı bir kurumlar vergisi uygulaması zaman içinde eleştiriye uğramıştır. Dağıtılmayan kar paylarının kurumlar vergisi uygulanmadan, sermaye artışlarının paraya çevrilme aşamasında ayrı bir vergi ile vergilendirilebilir olmasıyla bu görüş eleştirilmiştir(Aksoy, 1998).

#### **1.4.1.6. Emek ve Sermayeden Elde Edilen Geliri Ayırma Teorisi**

Ayırma teorisi; gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek; çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu teoriye göre; eşit fakat farklı kaynaklardan elde edilen gelirler eşit finansal gücü temsil etmez. Yükümlülerin ödeme güçleri, yalnızca gelirlerinin tutarlarına göre değil, aynı zamanda gelirin niteliği ve kaynağına göre farklı gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, gelirler bazen tutar bakımından aynı olsa bile nitelik veya kaynağındaki farklılık nedeniyle yükümlülerin

ödeme güçleri aynı olamayabilmektedir. Emeğe dayanan gelirler ile sermayeye dayanan gelirleri birbirinden ayırmak gerekmektedir(Nadaroğlu, 2000). Bu bakımdan, emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında bir farkın var olduğu ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerinden daha güçsüz durumda bulunduğu, bu nedenle vergilemede eşitliği kurmak üzere vergi oranlarının, matrahların ekonomik kaynağına veya niteliğine göre farklı saptanması esası kabul edilmiştir(Akdoğan, 1980).

Ayırma teorisi, asgari geçim indirimi ve artan oranlı tarife ile birlikte uygulandığında vergi mükelleflerinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini yani vergilendirmede adaleti sağlayan temel unsurlardandır. Ayırma teorisine göre, gelirin elde edildiği kaynaklar, vergileme alanında adaletin sağlanması için farklı vergilendirilmelidir. Yani bir emek sonucu elde edilen gelir ile sermayeden kaynaklanan gelirlerin farklı oranlarda vergilendirilmelidir. Emek üzerinden gelir elde etmenin daha zor olması nedeniyle sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi gerektiği ayırma teorisinin esasını oluşturmaktadır. Bu nedenle şirketlerin gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine tabi tutulması ayırma teorisinin uygulama biçimi olacaktır.

Ayırma teorisi vergileme alanında adaleti sağlasa da sermayenin cezalandırıldığı, vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğu görüşleriyle eleştirilmiştir(Yavuz, 2007). Ayırma kuramı her ne kadar sermaye gelirlerinin daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiğini savunsa da uygulamada bu duruma çoğu ülkede rastlanmamaktadır. Örneğim ülkemizde 2013 yılı itibariyle en yüksek gelir vergisi oranı %35 iken, kurumlar vergisi oranı ise %20'dir. Dolayısıyla uygulamada ayırma teorisinin aksine kurumlar vergisi mükellefleri, gelir vergisi tarifelerinin en üst iki dilimine dâhil olan mükelleflere göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Ortaya çıkan oranlar, ülkemizde emek geliri olarak nitelendirilen ücretlerin ne kadar korunduğunun, yani ayırma ilkesinin hangi gelir türü lehine ayırım yaptığının, gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, kurumlar vergisi alanında, indirim-istisna ve muafiyet uygulamaları, gelir vergisi uygulamalarına göre daha geniş yer almaktadır. Benzer gerekçelerle geçmişte ve günümüzde gelir vergisi mükellefiyetinin terki ve kurum şeklinde örgütlenecek kurumlar vergisi mükellefiyetine geçişler görülmektedir.

#### **1.4.1.7. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi**

Bir toplumda devletin sosyal refahı sağlaması için daha fazla kamu harcaması yapması gerekmektedir. Buna bağlı olarak gelirlerde artış sağlamalıdır. Çağdaş maliye

anlayışı içinde devlet kendisine gelir sağlamak için mükellefler tarafından en az tepkiyle karşılanacak verimli kaynakları tercih etmelidir. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak vergi toplamaya yetkili olup, bu vergiler mükellefler için bir yük oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergi yükünü algılaması vergiye karşı tutum ve davranışları geliştirmektedir. Çünkü vergi yükü, elde edilen gelir için bir maliyet unsuru olarak kabul edilmekte ve bu yükün hissedilme derecesi ise vergiye karşı gösterilen tepkinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Vergi yükünün hissedilme derecesi, ödenen vergi ile doğru orantılı olup, mükelleflerin vergi ödeme gücüne göre de ters orantılıdır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ödeme güçlerinin gelir vergisi mükelleflerine oranla daha fazla olması, kurumlar vergisini büyük ölçüde gelir toplamaya elverişli bir yükümlülük ve uygun gelir kaynağı haline getirmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tuttukları hesaplar daha düzgün ve güvenilir olmaktadır. Bu durumda vergi incelemeleri daha kolay yapılabilir. Kuruluş yerlerini değiştirmek suretiyle vergileme alanın dışına kolay kolay çıkamazlar. Ayrıca, kurum, ortaklardan bağımsız bir kimliğe sahip olduğu için vergiye karşı tepki, daha az şiddetlidir. Aynı miktarda ki bir vergi borcu, ortaklarına nazaran kurumlardan daha büyük bir kolaylık ve daha büyük bir etkinlikle toplanır(Nemli 1984).

Kurumlar vergisine mükelleflerin direncinin az olmasını Stiglitz farklı bir açıdan değerlendirmiştir. Stiglitz'e göre; politikacılar bu vergiyi kimin ödediğini kesin olarak bilmediği için daha olumlu karşılar. Diğer bir deyişle, vergi yükünü kimin taşıdığını belirlemede karşılaşılan güçlük, bu vergiye karşı siyasi tepkiyi ve direnmeyi en aza indirir. Bu bakımdan kurumlar vergisi devlet için uygun bir gelir kaynağıdır(Stiglitz, 1994).

Kurumlar vergisinin, daha az tepkiyle karşılaşılan, toplanması kolay olan bir vergi olması gerekçesiyle, artan kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik uygun gelir kaynağı olarak görülmesi de eleştirilmiştir. Eleştirilere göre; bir vergi türünün uygulama gerekçesi mükelleflerinin vergilendirmeye daha az tepki göstermesi olmamalıdır. Kurumlar vergisi alınacaksa gerekçesi başka nedenlere dayandırılmalıdır.

#### **1.4.1.8. Bağımsız Kimlik Teorisi**

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerde yönetim, çoğu defa profesyonel yöneticilerin elindedir. Eğer şirketin hisse senetleri varsa bu senetler sık sık piyasada satılmaktadır. Dolayısıyla bu durum şirketi meydana getiren ortaklıkların paylarının

sürekli olarak değiştiğini veya farklı ortakların şirkette söz sahibi olmaya başladığını göstermektedir. Nasıl ki nehir aynı nehir olmasına rağmen suları akarken, aynı kalmıyorsa, kurumlar aynı olsa da aslında değişmekte ve farklılaşmaktadır. Tabii ki bu durum gelir vergisine tabi olan aile şirketlerinden çok kurumlar vergisine tabi olan ve hisselerinin çok sayıda ortaklar arasında bölündüğü kurumlar için söylenebilir. Bu durum kurumun ortaklarından ayrı, bağımsız bir kimliğe sahip olduğunu gösterir(Nemli, 1990).

şirket ortakları ve şirketin iki ayrı hukuki sıfatının olması ikisinin de ayrı şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir(Aldemir, 1997).

#### **1.4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Entegrasyon Teorisi**

Gelir vergisinin dışında, ayrı bir kurumlar vergisi alınmasının ortaya çıkışı ve giderek yaygın bir hale gelişi Birinci Dünya Savaşını takip eden yıllara rastlamaktadır. Gelir vergisinin yanı sıra, ayrı bir kurumlar vergisinin alınması bazılarınca çift vergileme olarak yorumlanmaktadır. Çünkü kurum kazançları önce kurumlar vergisine, daha sonra bu kazançlar ortaklara kar payı olarak dağıtıldığında ise, gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Kurumlar vergisi ile gelir vergisi arasında ortaya çıkan bu ilişki, çifte vergileme olarak bilinen bir sorunu yaratmaktadır(Nadaroğlu, 2000).

Kurumlar vergisi ya hisse başına düşen kar payını azaltır ya da dağıtılmayan karların hacmini küçültmek suretiyle hisse senetleri fiyatlarını olumsuz yönde etkiler. Bazı iktisatçılar, karları önce kurumlar vergisine, daha sonra ortaklar elinde gelir vergisine tabi tutma yolundaki uygulamayı ekonomide vergi yükü dağılımını daha progresif (artan oranlı) hale getirdiği için savunurlar. Fakat bu durumda, sermaye şirketi karları ile şahıs şişletmeleri ve ortaklarının elde ettikleri gelirler vergi karşısında değişik işlem göreceklerinden yatay adalet zedelenir. Ayrıca kurum karlarının diğer gelirlere nazaran ağır bir şekilde vergilendirilmesi özel tasarrufları azalttığı gibi, müteşebbislerin riskli yatırımlara gitme eğilimleri üzerinde de olumsuz etki yapar(Nemli,1984). Bu durum ülke tasarruf hacmi üzerinde olumsuz etki yaratırken, aynı zamanda da yatırımcılara ek vergi yükü getirdiğinden, sermaye piyasalarının da gelişmesini önler.

Literatürde, bazı iktisatçılar kurumlar vergisinin vergi alanında adaletsizliğe neden olduğunu savunarak kurumlar vergisi uygulamasına karşı çıkararak entegrasyon teorisini savunmuşlardır. Bu entegrasyonu savunanlara göre; esasında kurumların/şirketlerin sahipleri de kişilerdir ve bireyler nihayetinde gelir elde edebilmek amacıyla şirket



kurarlar. Dolayısıyla kurum kazançları eninde sonunda bireylerin kazançlarına dâhil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançları üzerinden gelir vergisi öderler. Bu nedenle, kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesi çifte vergileme sonucunu doğurur. Bu sonucu engellemek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi entegre edilmeli yani bütünleştirilmeli ve herhangi bir kurumdan kâr payı elde eden gerçek kişinin, bu kâr payı dolayısıyla muhatap olduğu vergi yükünün, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlere ilişkin vergi yükü ile aynı olması sağlanmalıdır. Bu vergi yükü eşitliğini sağlamak üzere çeşitli yöntemler önerilmektedir. Söz konusu modeller şirketlerden elde edilen kâr paylarının, kurum bünyesinde vergilendirilmiş olması kaydıyla hiç vergilendirilmemesinden, belli oranlarda (yani kısmen) vergilendirilmesine ya da kâr payından hesaplanan vergiden kurum bünyesinde ödenen verginin mahsup edilmesine veya dağıtılan kâr payına yönelik kurum bünyesinde hiç vergilendirme yapılmamasına kadar geniş bir yelpazede yöntem önermektedir. Vergi entegrasyonunun sağlanmış olması, tamamının dağıtılmasına karar verilen bir kurum kazancını elde edenler açısından oluşan vergi yükünün, başka kaynaklardan elde edilen bir kazançla ilişkin gelir vergisinin son dilimine isabet eden orandan daha fazla veya az olmamasıdır(Karaca, 2001).

Entegrasyon teorisinin aksini savunan iktisatçılara göre; kurum olmanın birey olmaktan farklı olarak kazandırdığı kimi avantajlar nedeniyle kurumların ayrıca vergilendirilmesi gerekir. Örneğin kurum ortaklarının alacaklılara karşı tüm malvarlığıyla değil, koydukları sermaye nispetinde sorumlu olmaları, sermaye piyasasının finansman imkânlarından faydalanabilmeleri gibi avantajları mevcuttur. Neticede; kurumların onu meydana getiren ortaklardan ayrı ve bağımsız bir hukuki kişiliği vardır. Bu hukuki kişiliğin kendine has yetki, sorumluluk, amaç ve araçları bulunmaktadır. Bundan dolayı, ayrı bir hukuki kişiliğe ve üretim birimi olma niteliğine sahip bulunan kurumların sözü edilen nitelikleriyle yarattıkları ayrı kişiliğe ait gelirin de kurumlar vergisiyle ayrıca vergilendirilmesi gerekir.(Önen,1998). Dünyada pek çok ülkede kurumlar vergisi, idaresinin kolay, vergi getirisinin yüksek olması nedeniyle uygulanmıştır. Yükümlülükler bakımından ise, işletmelerin hukuki statüsünü değiştirmek, şahıs işletmesi (ya da ortaklığı) haline getirerek vergiden kurtulmak mümkün olduğu halde, işletmeler bu yola gitmek istememektedir. Kurum statüsünde kalıp, gelir vergisine ilaveten kurumlar vergisi ödemeyi kabul etmektedir. Bunun



sebebi, çağdaş piyasa ekonomisinde büyük çapta işletmeciliğin, ancak kurum statüsünün verdiği hukuki imtiyazlarla başarılabilmesidir(Bulutoğlu 1962).

Tartışılacağı aynı kaynağın iki kez vergilenmesi savına karşılık, ileri sürülen bir görüş de şöyle özetlenebilir. Kurumlar ayrı bir hukuki kişiliktir ve bu durumun hissedarların sorumluluklarını sınırlaması nedeniyle kişilerin hisselerine tekabül eden kazanç şahıs bünyesinde vergilenmesi yanında kurum bünyesinde de vergilenmelidir(Kulu, 1998).

Yine entegrasyon görüşü, kurumlar vergisinin çifte vergilemeye neden olduğunu savunsa da zaman içinde uygulamada böyle olmadığı belirtilerek eleştiriye uğramıştır. Kurumlar vergisinin, kurumsal faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin, kurum tüzel kişiliğinde toplanması nedeniyle alınan bir vergi olduğu, bu gelirin, kurum ortaklarına dağıtılması, diğer bir ifadeyle el değiştirmesi halinde kişisel gelir niteliğine büründüğü bu nedenle gelir vergisine tabi tutulduğu, dolayısıyla iki verginin farklı nedenlere dayandığının kabul edilmesi halinde çifte vergilendirmenin söz konusu olmadığı görüşü savunulabilir. Bu yüzden kurumlar vergisi mükellefleri, kurumsal faaliyetleri sonucunda gelir elde ettiği için, gelir vergisi mükellefleri ise kurum ortağı olması sonucunda faaliyette bulunduğu için vergilendirilmiş olmaktadır. Dolayısıyla da aynı gelir farklı aşamada ve farklı nedenlerle vergilendirilmiş sayılmaktadır. Kurumların kazançlarını vergilendirme, çifte vergilendirme olarak görülse de çifte vergilendirmenin, vergilendirmede denge görevi üstlendiği de savunulmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir adi şirketin yatırımdan elde etmiş olduğu gelirleri, kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketle karşılaştırılması açısından da çifte vergilendirmenin önemli bir işlevi vardır. Bunun yanında kurumlar vergisi mükelleflerinin çalışan sayısının fazla olması ve başka bir şirketle birleşme olanağının olması iki ayrı vergilendirmeyi haklı kılmaktadır(Bila, 1986).

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİ**

#### **2.1. VERGİNİN KONUSU**

Kurumlar vergisinin konusu 5520 sayılı Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Genel olarak safi kurum kazancı ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre tespit olunur. Yani kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar nereden kaynaklanırsa kaynaklansın (ticari-zirai-serbest meslek kazançları, ücret, gayrimenkul menkul sermaye iratları veya diğer kazanç ve iratlar) her gelir unsuru ayrı ayrı değil hepsi bir bütün olarak dikkate alınır ve kazanç tutarının hesabında Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

#### **2.2. MÜKELLEFLER**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan kurumlar, yine aynı Kanunun 3. maddesi uyarınca kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, tam

mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

### **2.2.1. Sermaye Şirketleri**

#### **2.2.1.1. Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük çoğunluğunu, ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunan sermaye şirketleri oluşturmakta olup Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir.

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Komandite ortaklar mutlaka gerçek kişi olmalıdır. Ancak komanditer ortak tüzel kişi olabilir. 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 tutulmaktadır.

Sermaye şirketleri bakımından, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlayan uygulama 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da varlığını korumuştur.

Türk Ticaret Kanununda ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte sermaye şirketi mahiyetinde olmayan kollektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi değildirlir. Yani tüzel kişiliğe sahip oldukları halde kollektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisinin konusu dışında bırakılmışlardır.

#### **2.2.1.2. Fonlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirlir.

Fon kavramı ile ifade edilen oluşumların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olması halinde, sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar şu şekildedir.

#### **2.2.1.2.1. Yatırım Fonu**

Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden toplanan paralarla, tasarruf sahipleri hesabına riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen varlıklardan oluşan portföy veya portföyleri yönetmek amacıyla kurulan mal varlığına yatırım fonu adı verilir. Fonlar; bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından Sermaye Piyasası Kurulunun izniyle kurulabilmektedir. Yatırım fonları, içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla, tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında fon olarak kabul edilecektir.

#### **2.2.1.2.2. Emeklilik Yatırım Fonları**

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 15. maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, anılan Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Bu oluşumlar, anılan Kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamazlar.

### **2.2.1.2.3. Konut Finansmanı Fonları**

İhraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inanca mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

### **2.2.1.2.4. Varlık Finansmanı Fonları**

İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inanca mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

### **2.2.1.2.5 Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

anılan fon veya ortaklıkların Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

#### **2.2.1.2.5.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları**

Türkiye’de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

#### **2.2.1.2.5.2. Portföyü Türkiye’de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (2) numaralı alt bendi ile Türkiye’de kurulan ve portföyü de Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bu alt bent kapsamına giren kazançların belirlenmesinde, kazancı elde eden fon ve ortaklıkların portföy yapısına bakılacaktır. Fon portföyünün en az %51’ini devamlı olarak;

- Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar “Altın fonu veya ortaklığı”,
- Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise “Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı”

olarak kabul edilecektir.

Görüleceği üzere, söz konusu fonların veya ortaklıkların anılan alt bent kapsamında değerlendirilebilmesi için portföyü oluşturan altın, kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarının Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmesi şarttır.

#### **2.2.1.2.5.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları**

Türkiye’de Kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **2.2.1.2.5.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları**

Türkiye’de Kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **2.2.1.2.5.5. Emeklilik Yatırım Fonlarının Kazançları**

Türkiye’de Kurulu emeklilik yatırım fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **2.2.1.2.5.6. Konut Finansmanı Fonları ile Varlık Finansmanı Fonlarının Kazançları**

Türkiye’de Kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir

#### **2.2.2. Kooperatifler**

1969 yılına kadar Türk Ticaret Kanununda bir şirket olarak düzenlenmiş bulunan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu kapsamından çıkarılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, türü ne olursa olsun kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 5146 sayılı Kanun ile değişik 1. maddesinde, kooperatifler;

*“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.”* şeklinde tanımlanmıştır

Kooperatiflerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir(Karyağdı N., Karyağdı M.: 2001).

- Kooperatifler, tüzel kişiliği haizdir.
- Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerine, özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulurlar.
- Kooperatiflerde ortaklar yardımlaşma, dayanışma ve kefalet düşüncesiyle bir araya gelirler.
- Kooperatifler, gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulurlar.
- Kooperatiflerde ortak sayısı ve kooperatiflerin sermaye yapısı değişkendir.
- Kooperatiflerle sermaye şirketleri arasındaki farklar da şu şekilde sıralanabilir:

- Sermaye şirketlerinde amaç kâr maksimizasyonudur. Kooperatiflerde ise böyle bir amaç fonksiyonu söz konusu değildir.
- Sermaye şirketlerinde dönem sonlarında elde edilen kârın bir bölümü hissedarlara şirketteki payları oranında temettü olarak dağıtılır. Oysa kooperatiflerde, ortaklara kattıkları sermayeden dolayı sınırlı bir faiz ödemesi yapılabilmektedir. Böyle bir ödemenin yapılmaması durumu da söz konusu olabilmektedir.
- Sermaye şirketlerinde ortaya çıkan kâr ortaklara şirket sermayesine yaptıkları katkı oranına göre dağıtılır. Kooperatiflerde ise işletme fazlaları ortaklar arasında kooperatifteki paylarına göre değil, kooperatifle yaptıkları alışveriş oranına göre paylaşılır. Buna “risturn” denir.
- Sermaye şirketlerine ait hisse senetleri, hisse senetleri piyasasında serbestçe alınıp satılabilir ve dolayısıyla şirketler kolayca el değiştirebilir. Bu nedenle ortak durumundaki kişiler birbirlerini tanımayabilirler. Oysa kooperatiflerde ortaklık senetleri ancak kooperatifin oluru alındıktan sonra el değiştirebilir. Bu durum, kooperatiflerde sermayeden çok kişilerin önem kazandığını göstermektedir.
- Sermaye şirketlerine bir kişi veya bir aile egemen olabilir. Örneğin şirket hisselerinin % 50'sinden fazlasına sahip kişiler şirketin yönetiminde egemen durumundadırlar. Kooperatiflerde ise bir kişinin sahip olabileceği azami ortaklık payı sınırlı tutulduğundan, kişi egemenliğinin kooperatiflerde ortaya çıkması söz konusu değildir. Aslında kooperatif ortaklarının her biri sadece bir oya sahip olarak kooperatif yönetimine katılırlar.

Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacaklardır.

1163 sayılı Kanun dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler de önceden olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.



### **2.2.2.1. Kooperatiflerde Kurumlar Vergisinden Muafiyet**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Önceki, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda mevcut, kooperatiflere ilişkin “muafiyet hükmü”, yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, temel şartları itibariyle korunmuştur. Ancak, ihtilaf yaratabilecek yorumlamalara meydan vermemek bakımından, “tüketim ve taşımacılık kooperatifleri”, muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır. “yapı kooperatifleri” açısından da haklı durumlarda muafiyet kaybettirmemek, istismar edilmeye elverişli uygulamalara da baştan meydan vermemek amacıyla ilave açıklama ve şartlar getirilmiştir.

#### **2.2.2.1.1. Muafiyet Şartları**

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

##### **2.2.2.1.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması**

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır.

Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

##### **2.2.2.1.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi**

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi de sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu

başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Üyelik Şartları ve Ücret başlıklı 56. maddesinin son fıkrasında, “*Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz*” hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmü uyarınca kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi hukuken mümkün değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanılması için ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin ana sözleşmede yer alması ve fiilen de bu hükme uyulması gerektiğidir.

#### **2.2.2.1.1.3. Yedek Akçelerin Dağıtılmaması**

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

#### **2.2.2.1.1.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi**

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örneğin Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Yine ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutularak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “*ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ....*” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

#### **2.2.2.1.2. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar**

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füru) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını

kapsamaktadır.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

#### **2.2.2.2. Kooperatiflerde Risturn İstisnası**

Risturn terimi genel olarak geri verme anlamına gelmektedir. Kooperatifçilik dilinde ifade ettiği anlam ise kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir. Böyle bir uygulama ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemin fiyatının daha sonradan ortak lehine azaltılmasından ya da telafi edilmesinden başka bir şey değildir. Bir başka ifadeyle bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır(Karyağdı N., Karyağdı M, 2001).

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır.

Bu istisnanın amacı; kâr amacı gütmeyen kooperatiflerin ortakları ile olan ilişkilerini geliştirmek, kooperatiflerin faaliyetlerinden oluşan ve dönem sonunda gelir-gider farkından doğan, olumlu farklardan ortaklarla ilişkiden doğan kısımları vergiden istisna yoluyla teşvik ederek, onların kâr amacı güden ticari şirket niteliğine dönüşmesini önlemektir. Ancak kooperatiflerin kuruluş amaçları dışında çeşitli nedenlerle ve bu arada üçüncü şahıslarla olan ilişkileri sonucu oluşan ve ticari kâr niteliğine bürünen faaliyet sonuçları ise kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır(Konor, 1996).

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin ikinci paragrafında, *“Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.”*, üçüncü paragrafında ise *“Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz.”* hükmü yer almaktadır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işlemi, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

#### **2.2.2.2.1. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası**

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama” amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya v.b.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayrımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

#### **2.2.2.2.2. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası**

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile münhasıran kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

#### **2.2.2.2.3. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnası**

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **2.2.2.2.4. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstisnası**

6009 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile yapılan düzenlemeye göre, 29.6.2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.

### 2.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınaî ve zirai işletmeler de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta Hizmetleri İşletmesi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir. İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınaî ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları Kanunun 2. maddesinin üçüncü fıkrasında birtakım koşullara bağlanmıştır. İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:

**Bağlılık:** İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.

**İşletme Özelliği:** İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınaî veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa (tedavül) ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilebilir.

**Devamlılık:** Ticari, sınaî ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının



ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaması da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet

teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma “kendi kendini vergilendirme” gibi düşünülebilecekse de 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.

### **2.2.3.1. Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere, Diğer Kamu İdarelerine ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sınai ve Ziraî İşletmeler**

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da kapsamına alır.

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.

İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyecektir.

### **2.2.3.2. Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sınâî ve Ziraî İşletmeler**

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınâî ve ziraî işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir.

Bunların mükellefiyetlerinin tayini konusunda, kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının etkisi yoktur.

Yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkeleri geçerli olacaktır.

### **2.2.3.3. Kamu Kurumlarında Muafiyet**

#### **2.2.3.3.1. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fenni ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Bu muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, yukarıda sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve amacının bilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerekmektedir.

Bentte sayılan kuruluşların aynı amaçlarla da olsa kamu idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi halinde söz konusu muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

#### **2.2.3.3.1.1. Okul Atölyeleri**

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı meslek liseleri ve teknik okulların atölyelerinin döner sermaye işletmeleri tarafından öğrencilerin teorik bilgilerini pratikte de

kullanabilmelerini sağlamak, el becerilerini arttırmak, müteşebbislik ruhlarının geliştirilmesine yardımcı olmak gibi eğitime yönelik amaçlar doğrultusunda işletilmesi halinde söz konusu işletmeler kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Anılan işletmelerde, eğitim öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde de muafiyetin kalkması söz konusu değildir. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise okul döner sermaye işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği tabiidir.

#### **2.2.3.3.1.2. Otelcilik ve Turizm Meslek Liseleri Uygulama Otelleri**

Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama otellerinde okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması, otelin iktisadilik vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini gerektirmektedir.

Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedirler. Stajın, özel girişimcilere ait otellerde yapılıyor olması ile meslek okullarına ait uygulama otelleri bünyesinde yapılıyor olması, teorinin pratiğe dönüşmesi açısından temel bir farklılık yaratmayacaktır. Ancak söz konusu faaliyetlerin, bünyesinde eğitim unsurunu da barındırıyor olması, faaliyetin iktisadilik vasfını ortadan kaldırmadığı için otel işletmeciliğinin kamu kurumu tarafından icra ediliyor olması, muafiyetten yararlanılmasını gerektirmemektedir.

#### **2.2.3.3.2. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

6009 sayılı Kanunla anılan bende eklenen parantez içi hüküm uyarınca söz konusu muafiyet kapsamına giren kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları bu muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır. Böylelikle, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı sağlık kuruluşlarının ihtiyaç fazlası mallarının birbirleri arasında devri veya mevcut kapasiteleri çerçevesinde arz edilebilecek hizmetlerinden birbirlerini yararlandırmaları muafiyeti etkilemeyecektir.

6225 sayılı Kanun ile değiştirilen parantez içi hüküm uyarınca, sadece Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşlar tarafından Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri de söz konusu muafiyeti etkilemeyecektir. Bu kapsamda, Sağlık Bakanlığına bağlı anılan kurum ve kuruluşlar tarafından kuru mülkiyet kiralaması veya belli bir süreyle işletme hakkının devredilmesi (kantin kiralaması vb.) muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56. maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7. maddesinde de vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56. maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanununun 56. maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

#### **2.2.3.3.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar**

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<sup>1</sup>, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Kamu idare ve kuruluşları tarafından kurulup yönetilen ve sosyal amaçlarla personelinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere işletilen yardım sandıkları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

#### **2.2.3.3.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Sergiler, Fuarlar ve Panayırılar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

#### **2.2.3.3.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş ve Konukevleri ile Askeri Kışlalardaki Kantinler**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

##### **2.2.3.3.5.1. Kreş ve Konukevleri**

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3. maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiş olup, buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (İl özel idaresi ve belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

---

<sup>1</sup> Danıştay 4.Dairesinin 08.04.2007 tarihli ve Esas No:2007/1589, karar No:2008/1275 sayılı Kararıyla iptal edilmiştir.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kreş ve konukevlerine ilişkin muafiyetten sadece genel ve özel bütçeli idareler yararlanabilmekteydi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleyici ve denetleyici kurumlara, sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idarelere ait kreş ve konukevleri de muafiyet kapsamına alındığından söz konusu işletmeler, 1.1.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muafır.

**Kreş:** Kreş ve gündüz bakımevleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 3. maddesinde, 0-6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirmek, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumak ve geliştirmek ve bu çocuklara temel değer ve alışkanlıkları kazandırmak amacıyla kurulan ve yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşları olarak tanımlanmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreşlerin, sadece kamu görevlilerine hizmet etmek amacıyla kurulması, kârlılık amacı gütmemesi ve üçüncü kişilere kiralanmaması koşuluyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

**Konukevi:** Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukevleri kurumlar vergisinden muafır. Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, fastfood, lokanta, dansing, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj v.b. yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

#### **2.2.3.3.5.2. Askeri Kışlalardaki Kantinler**

211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun 51. maddesinde kışla, askerin barındırıldığı ve hizmet gördüğü tek bir bina veya toplu halde bulunan muhtelif binalar ile bunların müştemilatından olan diğer bina ve araziler ile karargah ve askeri kurumlar ile Deniz Kuvvetleri Teşkilatında bulunan gemiler gibi askeri tesisler olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanununun 106. maddesinde, her kışlada askerlerin çeşitli ve zaruri ihtiyaçlarının daha ucuz ve kolaylıkla sağlanmasını temin etmek amacıyla bir kantin kurulacağı, kantinlerin işletilmesinden elde edilen kârın kışla kumandanının emriyle, ödeneği olmayan veya ödeneği olup da kâfi gelmeyen zaruri ve resmi işlere sarf olunacağı hükme bağlanmıştır.

Askeri kışlalarda açılan ve askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satış yapılmayan ve dolayısıyla iktisadi alanda rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu yerlerde giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları v.b. satılması veya dışarıya satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, askerlerin dışında ailelerinin de ihtiyaçlarını karşılayan ve askeri kışlaların dışında başka yerlerde faaliyet gösteren kantinlerin anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin (13) numaralı bendine göre, genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. Söz konusu muafiyet, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığından, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olsa dahi askeri kışlalar dışındaki kantinlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **2.2.3.3.6. Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ile Sosyal Güvenlik Kurumları**

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Anılan muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

Bir emekli ya da yardım sandığı ile sosyal güvenlik kurumunun, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, tüzel kişiliğinin yanında ayrıca “kanunla kurulmuş olma” şartı da aranacaktır.



20.5.2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun geçici 1. maddesine göre, T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna devredildiğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

#### **2.2.3.3.7. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları**

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

#### **2.2.3.3.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 Sayılı Kanunun 3. Maddesiyle Tanımlanan İlgili Kurum ve Kuruluşlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunları lisans veya işletim haklarını hâsılatan pay verme karşılığında devralan kurumlar hariç 14.3.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Toplu Konut İdaresi Başkanlığının konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır.

#### **2.2.3.3.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendiyle kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

#### **2.2.3.3.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile Bunların Oluşturdukları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmeler**

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, şebeke suyunun boru hattı ile dağıtımını yapan işletmelerin anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Taşıma faaliyetlerinin belediye sınırlarını (büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde büyükşehir belediye sınırlarını) aşacak şekilde yapılması halinde muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Taşıma faaliyetinin belediye sınırları içinde olup olmadığı, kalkış ve varış noktalarına bakılarak değerlendirilecek, bu noktalardan birinin belediye sınırları dışında yer alması halinde muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

Örneğin, Kırıkkale Belediyesinin belediye sınırları içinde gerçekleştirdiği yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamında iken, anılan belediyenin Kırıkkale-Ankara arasında gerçekleştireceği yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilemeyecek, bu faaliyet nedeniyle söz konusu yolcu taşıma işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Taşıma faaliyetinin yük ve eşya taşınması şeklinde gerçekleşmesi halinde, belediye sınırlarının aşılmış aşılmadığına bakılmaksızın söz konusu taşımacılık işletmesi kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyet kapsamında olup, bu idareler dışındaki kuruluşlarca işletilen mezbahalar nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

#### **2.2.3.3.11. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İşletmeler**

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 Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırlarını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir. Buna göre, köyler ile bunların birliklerine ait yolcu taşıma işletmelerinin muafiyetten yararlanabilmesi için bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyet göstermesi, taşımanın eşya ve yük dışında sadece yolcu taşımaya münhasır olması gerekir.

Mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmelerine ilişkin muafiyet, 5520 sayılı Kanunla daraltılarak, sadece köyler ve köy birlikleri tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmeleri ile sınırlandırılmıştır.

#### **2.2.3.3.12. Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeleri ile Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler**

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, Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,
- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması

gerekmektedir.

İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Öte yandan, transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe

ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

#### **2.2.3.3.13. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler**

Organize sanayi bölgeleri, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisinin konusuna girmemektedirler.

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 Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

#### **2.2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesine göre dernek veya 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, dernek veya vakıflara ait iktisadi 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.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa 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.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınaî ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan,

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- Kâr edilmemesi,
- Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi

bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağılı 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 bağılı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurulursa kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklere ait veya bağılı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1.1.2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağılı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

#### **2.2.4.1. Bakanlar Kurulunca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması**

30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanununun 20. maddesinde, *“Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.*

*Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.*

*Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir.”* hükmüne yer verilerek Resmi Gazete’de yayımlandığı 7 Ağustos 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4962 sayılı Kanununun 20. maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar 83



seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenerek daha önceki düzenlemelere göre belirlenmelerin yapıldığı 48 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel tebliği yürürlükten kaldırılmıştı. Bu defa da 3 Nisan 2007 tarih, 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri nolu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ ile daha önce yapılan düzenlemeler güncellenmiştir.

#### **2.2.4.1.1. Vergi Muafiyetinin Şartları**

1 seri nolu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca 4962 sayılı Kanununun 20. maddesine göre vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibariyle aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

##### **2.2.4.1.1.1. Faaliyet Konusu**

Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınacak vakfin;

- Sağlık,
- Sosyal yardım,
- Eğitim,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme,
- Kültür ve çevre koruma,
- Ağaçlandırma

konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekmektedir. Vakfin faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfin bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

##### **2.2.4.1.1.2. Faaliyet Süresi**

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

Ancak, mal varlığı ve gelir tutarı başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olan hadlerin iki katını aşan vakıfların vergi muafiyetine ilişkin başvurularında asgari bir yıl faaliyette bulunmuş olma şartının yerine asgari altı ay faaliyette bulunma şartı aranır. Bu şekilde

yapılacak vergi muafiyeti başvurularının değerlendirilmesinde, asgari altı aylık dönem sürecinde elde edilen gelir tutarının içinde bulunulan yıl için belirlenmiş olan gelir tutarının iki katını aşmış ve gelirin amaçlara harcanma şartının yerine getirilip getirilemediği ile vergi muafiyetinin verilebilmesi için gerekli olan diğer şartların varlığı araştırılır.

#### **2.2.4.1.1.3. Defter Tutma**

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri<sup>2</sup> aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.

Vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme bulunması halinde vakıfla işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde izlenmesi ve vakfın işlemleriyle iktisadi işletmenin işlemlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan karından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan net kar, vakıf bütçesine gelir olarak aktarılır.

#### **2.2.4.1.1.4. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir**

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 2013 yılı için 737.000.- TL. gelir getirici mal varlığına ve en az 70.000.- TL. yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, bin TL.'ye kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

---

<sup>2</sup> Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutarlar.(Vergi Usul Kanunu madde 176) Bilanço esasına göre tutulacak defterler ise Vergi Usul Kanununun 182. maddesinde yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir.

#### **2.2.4.1.1.5. Gelirin Harcanma Şekli**

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanununun 20. maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

Vakfın amaçları arasında yazılı bir hizmetin gerçekleştirilmesi şartıyla yapılan bağışların, hizmetin gerçekleştirildiği yıllarda harcanması öngörülen kısmının o yılın gelirleri arasında gösterilmesi gerekir. Vakfın malvarlığına eklenmesi ve gelirlerinin vakfın amaçları içinde yer alan bir hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılması şartıyla yapılan bağışlarda, ana para vakfın mal varlığı sayılacak, ancak bu paranın getireceği gelir, vakfın gelirleri arasına dahil edilecektir. Muhasebe işlemleri yönünden de şartlı bağışlar vakfın defterlerinde ayrı hesaplarda izlenir. Şartlı bağış para olarak yapılmış ise bu para fon olarak yine ayrı bir hesapta gösterilir. Vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak yatırımlara tahsis edilebilir. Ancak bu paraların yatırımlara harcanmadan önceki dönem içinde değerlendirilmesinden elde edilen faizin vakfın yıllık gelirlerine dahil edilmesi zorunludur.

#### **2.2.4.1.1.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması**

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığı'na ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptıracakları incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye

Bakanlığı'na göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.

#### **2.2.4.1.1.7. Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme**

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanınca incelenir.

Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde; vakfın son bir yıl içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve 1 seri nolu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.

#### **2.2.4.2. Kamu Menfaatine Çalışan Dernekler**

Kamu menfaatine çalışan dernekler ile ilgili olarak 5253 sayılı Dernekler Kanununun 27. maddesinde belirlenmeler yapılmıştır. Buna göre; Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir. Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır.

Kamu menfaatine çalışan dernek statüsünün kazanılması, kaybedilmesi ve gerekli belgeler ile diğer esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir.

Kamu menfaatine çalışan dernekler en az iki yılda bir denetlenir. Yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar üzerine, kamu yararına çalışan derneklerin organlarında görev alan üyeler veya ilgili personel, ağır hapis veya ağır para cezası verilmesini gerektiren suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde, geçici bir tedbir olarak İçişleri Bakanınca görevden uzaklaştırılabilir. Görevden uzaklaştırılanların yerlerine, kesin hükme kadar, öncelikle dernek üyelerinden olmak üzere görevlendirme yapılır.

Kamu menfaatine çalıştıklarına karar verilen dernekler, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettikleri tespit edilirse, birinci fıkrada öngörülen usulle haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı kaldırılır.

Türkiye Kızılay Derneği ve Türk Hava Kurumunun tüzüklerini onaylamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Kamu yararına çalışan derneklerin mallarına karşı suç işleyenler Devlet malına karşı suç işlemiş gibi cezalandırılır.

Maliye Bakanlığınca kamuya yararlı dernekler ve bu derneklere tanınan vergisel ayrıcalıklar konusunda 14.11.2003 tarih ve KVK-2/2003-2/Derneğ ve Vakıflar-1 sayılı 2003/2 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri çıkarılmıştır. Burada yer alan açıklamalara göre;

Kamu hizmetleri Devletin asli görevleri arasında yer alan ve herkesin yararlanmasına açık bulunan hizmetlerdir. Buna göre, bir derneğin kamuya yararlı derneklerden sayılabilmesi için derneğin amacının ve amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin belli bir zümreye ve yöreye değil, bütün vatandaşlara ve ülkeye yarar getirecek nitelikte olması gerekmektedir.

Tüzükte yazılı amaçlar arasında yer alan hizmetlerin, kamuya yararlı hizmetler olması derneğin kamuya yararlı sayılması bakımından yeterli olmayıp, gerçekleştirilen hizmetlerin Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı ölçüde bulunması da gereklidir. Bu bağlamda, derneğe kuruluşta amaç edindiği hizmetlerle orantılı belli bir malvarlığının tahsisi gerekmektedir. Aksi halde yeterli bir malvarlığına sahip bulunmayan bir derneğin kamu hizmetlerini yerine getirmesi mümkün değildir.

#### **2.2.4.2.1 Aranan Şartlar**

Kamu menfaatine çalışan derneklerden sayılma talebinde bulunan bir dernek hakkında Maliye Bakanlığınca olumlu görüş verilebilmesi için aşağıdaki koşulların varlığı aranmaktadır.

- Dernek tüzüğünde; amaç olarak belirlenen faaliyetlerin kamu hizmeti niteliğinde olması.
- Yıl içinde elde edilen gelirlerin en az üçte ikisinin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi.
- Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağının, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığı tüzükte yazılı bulunması.
- Yukarıdaki maddelerde belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması.

- Derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde amaç edildiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması.

Bu şartların varlığı konusunda iki aşamalı bir inceleme yapılmaktadır. Birinci aşamada Gelirler İdaresince bir ön inceleme yapılmaktadır. Bu aşamada yukarıda yer alan şartlardan bazılarının gerçekleşmediğinin görülmesi halinde Maliye Bakanlığınca olumsuz görüş bildirilmektedir.

Ön inceleme sonucunda şartları taşıdığı görülen dernekler, bu şartları uygulamada da taşıyıp taşımadıklarının tespiti açısından incelemeye sevk edilmektedir. İnceleme sonucunun olumlu olması halinde Maliye Bakanlığınca ilgili Bakanlığa (İçişleri Bakanlığı) olumlu görüş bildirilmektedir.

### **2.2.4.3. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

#### **2.2.4.3.1. İstisnanın Kapsamı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

**Okul Öncesi Eğitim Okulu**, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

**İlköğretim Okulu**, 1739 sayılı Kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-13 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

**Orta Öğretim Okulları**, 1739 sayılı Kanunun 26-30. maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, dört yıllık zorunlu, örgün veya yaygın öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim kurumlarını,

**Özel Eğitim Okulları**, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

**Rehabilitasyon Merkezleri**, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulanmasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

#### **2.2.4.3.2. Yararlanma Koşulları**

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1.1.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

1.1.2004 - 31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1.1.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacaktır.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senesinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvuracaklardır. Maliye Bakanlığınca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.

#### **2.2.4.3.3. İstisnann Süresi**

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2010 yılında alan bir işletmenin Eylül 2011 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2011 - 2015 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.



#### **2.2.4.3.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması**

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara'da 2009 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2010 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2009 - 2013 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2010 - 2014 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

#### **2.2.4.3.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi**

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2011 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2013 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2013, 2014 ve 2015 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

### **2.2.5. İş Ortaklıkları**

#### **2.2.5.1. Tanımı ve Kapsamı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin yedinci fıkrasında iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların 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 ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanununun 2. maddesinde sayılanlarla veya Kanununun 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.

#### **2.2.5.2. Unsurları**

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

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

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

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

Örneğin; bir hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir.

İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

### **2.2.5.3. İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu**

Kurumlar, dilerlerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.

Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

### **2.3 KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ**

Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanunu’na göre sermaye şirketleri ile kooperatiflerin ana sözleşmelerinde kanuni merkezlerini göstermeleri zorunludur. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

#### **2.3.1. Tam Mükellefiyet**

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

Kurumlar vergisi,

- Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına,
- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,
  - Fonlarda fonun kurucusu adına,
  - İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adınatarh olunur.

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir.

### **2.3.2. Dar Mükellefiyet**

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

#### **2.3.2.1. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı**

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (Bu şartları taşıyabilir 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.)

- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- 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.

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen anılan kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

##### **2.3.2.1.1. Ticari Kazançlar**

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla

yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Ancak, anılan şartları taşıyıcılar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlarca Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye’de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama v.b.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme v.b.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İşlemin, Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muaflıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örneğin; faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muaflığından yararlanacaktır.

#### **2.3.2.1.2. Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar**

Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazanç, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın belirlenmesi ile ilgili hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai işletmenin varlığı hususunda ise Vergi Usul Kanununun 156. maddesindeki hüküm dikkate alınacaktır.

### **2.3.2.1.3. Serbest Meslek Kazançları**

Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan “Türkiye’de elde edilen ücretlere 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye’de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye’de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanunun 30. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak

değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye’de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

#### **2.3.2.1.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### **2.3.2.1.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek, Türkiye’ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye’de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradı olacaktır. Menkul sermaye iradının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile yapılan işlemlerden elde edilen menkul sermaye iratları, ticari kazanç hükümlerine göre ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesine ilişkin olarak yayımlanan 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar uyarınca vergilendirilecektir.

Bu itibarla, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle



ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.

#### **2.3.2.1.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar**

Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye’de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin; dar mükellef (E) Kurumunun Türkiye’de (A) Saklama Bankasındaki hesabında bulunan hisse senetlerini, (B) gerçek kişinin veya (C) Kurumunun aynı saklama bankasındaki veya (D) Saklama Bankasındaki hesabına aktarması sonucu elde ettiği değer artış kazançları, Türkiye’de vergiye tabi bulunmaktadır.

#### **2.3.2.1.7. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti**

Dar mükellef durumunda olan kurumların vergiye tabi ticari kazançlarının, tam mükellefiyete tabi olan kurumlar hakkındaki esaslara göre tespit edileceği belirtilmişti. Niteliği itibariyle ticari kazanç olan, ulaştırma işlerinden elde edilen kazanç da bu esaslar çerçevesinde ticari kazanç hakkındaki hükümlere göre belirlenecektir. Ancak, kanuni ve iş merkezleri Türkiye’de bulunmayan kurumların ulaştırma işlerinden elde ettikleri vergiye tabi kazancın tespiti birtakım güçlükler arz ettiğinden, ulaştırma işleri ile uğraşan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının tespiti Kurumlar Vergisi Kanununun 23. maddesinde ayrı esaslara bağlanmıştır.

Dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, ticari ve arızı ticari kazançlarının belirlenmesinde, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılat;

- 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 tutarlardan,
- 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 tutarlardan,

- 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 ücretlerden oluşmaktadır.

Türkiye’de elde edilen hâsılâtın brüt tutarına Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında ..... %12,
- Deniz taşımacılığında ..... %15,
- Hava taşımacılığında ..... %5

olarak belirlenmiştir.

Örneğin; (B) yabancı deniz ulaştırma kurumu, İzmir limanından Romanya’nın Köstence limanına kuru üzüm taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılat 150.000.- TL’dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2013 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$150.000 \times \%15 = 22.500.- \text{ TL} \quad \text{Kurumlar vergisi matrahı (safı kurum kazancı)}$$
$$22.500 \times \%20 = 4.500.- \text{ TL} \quad \text{Kurumlar vergisi}$$

Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisi bu örneğe göre,

$$22.500 - 4.500 = 18.000 \times \%15 = 2.700.- \text{ TL} \text{ olarak hesaplanacaktır.}$$

#### **2.4. KURUMLAR VERGİSİNDE MATRAH TESPİTİ**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Genel olarak safı kurum kazancı ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre tespit olunur. Yani kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar nereden

kaynaklanırsa kaynaklansın (ticari-zirai-serbest meslek kazançları, ücret, gayrimenkul-menkul sermaye iratları veya diğer kazanç ve iratlar) her gelir unsuru ayrı ayrı değil hepsi bir bütün olarak dikkate alınır ve kazanç tutarının hesabında Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın tespiti gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir.<sup>3</sup> Gerçek usulde ticari kazanç ise bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre iki şekilde tespit edilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesi bilanço esasına göre, 39. maddesi de işletme hesabı esasına göre kazancın tespitini düzenlemiştir.

Her türlü ticaret şirketleri (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi şahıs ve sermaye şirketleri) ile kurumlar vergisine tabi kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları birinci sınıf tüccar sayılırlar ve bu nedenle bilanço esasında defter tutmaları gerekir.(Vergi Usul Kanunu madde 177/4) Yine aynı madde hükmüne göre sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı, bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan ve lüzum görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinde bilanço usulünde defter tutma esastır. İşletme hesabı esasında defter tutulması durumunda ise Türk Vergi Sisteminde yer alan bazı ayrıcalıklardan yararlanılamamaktadır. Örneğin işletme hesabı esasında defter tutan kurumlar Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde yer alan şüpheli hale gelen alacakların gider yazılma imkânından faydalanamazlar.

Kurum kazancının tespitinde 2 temel ilke söz konusudur. Bunlardan birincisi tahakkuk esası, ikincisi ise dönemsellik esasıdır. Tahakkuk esasına göre, kazancın tespitinde ödeme veya tahsilât dikkate alınmaz. Bir hâsılat unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup tahsil edilmiş olması şart değildir. Aynı şekilde bir gider unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup ödenmiş olması şart değildir. Burada tahakkuktan kasıt hâsılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir(Arpacı, 2008).

---

<sup>3</sup> Küçük ticaret ve sanat erbabına yönelik olarak 4369 sayılı kanunla getirilmiş olan basit usulün kurumlarda uygulama imkanı yoktur. Bu nedenle kurumların kazancı sadece gerçek usulde tespit edilebilir.

#### **2.4.1. Kurumlar Vergisinde Matrah Tespiti Aşamaları**

Öncelikle öz sermaye karşılaştırması yoluyla o yılın karı bulunur. Buna “*vergi öncesi kar*” denir.

Vergi kanunlarında “kanunen kabul edilmeyen giderler” olarak isimlendirilen giderler varsa ticari kara ilavesi gerekir. Çünkü ticari kar olarak değerlendirilse bile bunlar üzerinden vergi hesaplanacağı için matraha dahil edilmelidir.

İstisna kapsamında yer alan bir gelir varsa bunlarında indirilmesi gerekir.

Varsa geçmiş yıl zararları matrahtan indirilir. Geçmiş 5 yıla ilişkin zararlar mali bilançolarda gösterilmek kaydıyla indirim konusu olur.

Kurumlar vergisi matrah tespiti genel itibariyle böyle olmakla birlikte bazı özel durumlarda genel esastan ayrılınmaktadır. Bunlar zirai faaliyetten doğan kazanç tespiti ile dar mükelleflerde kazanç tespiti ile ilgilidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların, kurum kazançlarının tespitinde özel belirleme yapmaktadır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'deki kazançları, ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, kurum matrahının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri uygulanır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinin ikinci fıkrasında; “*zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 59'uncu maddesinin son fıkrası hükmü nazara alınır.*” hükmü yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 59. maddesi zirai kazancın bilanço esasında tespiti ile ilgilidir. Bu maddenin son fıkrası ile ayrıca aynı kanunun 56(zirai kazançta hasılat), 57(zirai kazançta giderler) ve 58.(indirimi kabul edilmeyen giderler) maddelerine atıf yapılmıştır.

#### **2.4.2. Kurum Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler**

Kurum matrahının tespitinde giderler üç gruptan oluşur. Birinci grup giderler Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde 10 bent halinde sayılan giderlerdir. Kurum kazancı, ticari kazancın hesaplanmasıyla ilgili esaslara göre saptanacağından öncelikle bu giderler indirilir. İkinci grubu ise kurumlara has gider ve indirimler oluşturur, bunlarda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde sayılmıştır. Üçüncü grubu ise diğer kanunlarda yer alan giderler teşkil etmektedir.

## **2.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Hâsılattan İndirilecek Giderler**

### **2.4.2.1.1. Genel Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu 40/1. maddesine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirimi mümkündür. Genel giderler işletme organizasyonunun gerektirdiği giderlerdir. Bu giderlerin oluşumu genelde yapılan faaliyetin niteliğinden doğrudan etkilenmez. Giderin türü ise işletmenin faaliyet türü ve genişliğine göre farklılık gösterebilir. Yapılan genel giderlerle, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağı bulunması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmiş olunmaması ve faaliyet konusu mal veya hizmetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken giderlerden olmaması gerekmektedir. Örneğin üretim üniteleri haricindeki personelin ücreti bir genel gider unsuru iken üretim ünitesinde çalışan personelin ücreti üretilen malın maliyetine dahil edilir

Ayrıca bir genel giderin ticari kazancının hesaplanmasında indirim konusu edilebilmesi için, giderin kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliği taşıması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesi, bir çerçeve hüküm olup, genel giderler madde metninde ayrıntılandırılmamıştır. Bu kapsamda değerlendirilecek giderlerden en sık karşılaşılanları aşağıya alınmıştır.

Finansman giderleri, işletmelerin kredi kullanımı, borçlanma, vadeli mal ve sabit kıymet alımı gibi nedenlerle ödedikleri faiz, vade farkı, kur farkı vs. giderlerdir. Gerek öz kaynak yetersizliği nedeniyle, gerekse de vergisel avantajlarla olsun, işletmelerin ticari faaliyetlerini yürütmek için kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin giderler, genel gider unsurudur. Burada dikkat edilmesi gereken husus emtia satın alındığında işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinin zorunlu olduğudur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi konusunda seçimlik hak mevcuttur. Finansman temini maksadı ile alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunlu değildir. Söz konusu ödemeler doğrudan gider kaydedilebileceği gibi

dilendiği takdirde stoklarda bulunan emtiaya isabet eden kısım için maliyete dahil edilebilecektir.<sup>4</sup>

İşletmelerin, mevcut veya muhtemel müşteri firma yönetici veya temsilcilerine fiilen karşılıksız ancak özünde karşılık bekleyerek sundukları hizmet bedelleri temsil ve ağırlama giderleri adı altında genel gider olarak değerlendirilir.

İşletme aktifinde bulunan, bina, taşıt ve benzeri nitelikte aktif kıymetlerin kaza, yangın, deprem, sel basması, hırsızlık vb. gibi risklere karşı sigortalanması nedeniyle tahakkuk ettirilen veya ödenen sigorta primleri genel gider niteliğindedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesinde düzenlenen finansal kiralamalara ilişkin olarak ödenen faizler genel gider olarak hâsılattan indirilebilecektir.<sup>5</sup>

Mal ve hizmet üretimi, dağıtım ve ticaretini yapan işletmeler; satışları artırmak, mal ve hizmetleri tanıtmak amacıyla yaptıkları reklamlara ilişkin olarak ortaya çıkan giderleri, genel gider olarak ticari kazançtan indirilebileceklerdir.

Şirket ortaklarından birinin ölümü, adres ve iş değişiklikleri, eleman temini gibi hallerde, üçüncü şahıslara duyuru kapsamında gazetelere verilen ilanlara ilişkin harcamalar genel gider yazılabilir.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri genel gider mahiyetinde olup, üretilen mal ve hizmet maliyetine girmez. Bu giderlerden dönem sonu stoklara da pay verilmesi zorunlu olmayıp, yapıldıkları dönemde doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilir.

Ambalaj malzemeleri de bu kapsamda değerlendirilecek ancak, ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mallara ilişkin ambalaj giderleri mal maliyetleri içine dahil edilecektir.

#### **2.4.2.1.2. Götürü Gider Uygulaması**

4108 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesine eklenen hüküm uyarınca; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere, götürü olarak hesapladıkları giderleri de ticari

---

<sup>4</sup> 238 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2 Mart 1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır)

<sup>5</sup> 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 25. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na "Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme" başlıklı mükerrer 290. madde eklenmiş; bu düzenleme sonucunda, finansal kiralama işlemlerinin vergisel değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilmiştir.

kazançlarından indirebileceklerdir. Bu bir istisna müessesesi değil belgesiz giderlerin indirimidir.

Götürü gider uygulamasından ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ile taşımacılık faaliyetinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Yukarıdaki faaliyetlerde bulunan dar mükellefler de tam mükelleflerde olduğu gibi bu indirimden faydalanabilirler. Ancak dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hâsılatla Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanacağından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu değildir. Tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak gider kaydedilebilecek tutar, söz konusu faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hâsılatın binde beşini aşamayacaktır. Sözü edilen hâsılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranılmayacaktır. Götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin gider kaydına da engel teşkil etmemektedir.

Yurt dışı faaliyetlerle ilgili olarak götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış olması ve gider nedeniyle işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekmektedir. İşletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak ödenen belgesiz giderlerin, ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda sonuç hesabına aktarılması gerekmektedir.

Dönem sonu itibariyle götürü gider tavanı hesaplanacak, belgesiz giderlerin belirlenecek bu tavanı aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kâra ilave edilecek, dolayısıyla belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kârdan indirilmiş olacaktır.

Dönem kapandıktan sonra daha önce kayıtlara girmemiş olan bir harcamanın karşılığı olmak üzere hasılatın binde beşinin doğrudan gider kaydı (veya beyanname üzerinde kazançtan indirimi) mümkün bulunmamaktadır.

#### **2.4.2.1.3. Sosyal Giderler**

Gelir Vergisi Kanununun 40/2. maddesine göre; hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı(Bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kâin sigorta

şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartı ile) Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde sayılan demirbaş giyim eşyası (hizmetli ve işçilere, işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan, giyim eşyası) ve tahsile gönderilen hizmetli ve işçiler için yapılan giyim giderlerinin indirimi mümkündür. Maddede sayılan giderlerin özelliği bütünüyle sosyal nitelikli giderlerden oluşmasıdır.

#### **2.4.2.1.4. Zarar Ziyan ve Tazminatlar**

Ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 3 numaralı bendinde; işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatların indirimi hüküm altına alınmıştır. Zarar, ziyan ve tazminatın gider kaydedilebilmesi için şu koşullar aranmaktadır. Zarar, ziyan ve tazminatın ticari faaliyetin normal icapları dahilinde oluşması, yani şahsi nitelik taşımaması gerekir. Zarar, ziyan ve tazminat mukavelename, ilam veya kanun emrine istinaden doğmuş olmalıdır. Zarar, ziyan ve tazminat teşebbüs sahibinin suçundan doğmamış olmalıdır. Kurumu sevk ve idare edenlerin kurum adına yaptıkları ve kanunen suç sayılan işlemler, kurumun suçu sayılır ve bu suçlar dolayısıyla tazminat ödenmesi gerekmişse, bu tazminat kanun emrine veya mahkeme ilamına dayansa dahi gider yazılamaz, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Konuyla ilgili olarak belirtilmesi gereken en önemli nokta ise; gider olarak dikkate alınabilmeleri için, bu zarar, ziyan ve tazminatların mutlaka ödenmiş olması gerekliliğidir. Ödenmeyip sadece tahakkuk etmiş zarar, ziyan ve tazminatları giderleştirilmesi yanlıştır çünkü Gelir Vergisi Kanununun 40. maddenin 3 numaralı bendinde açıkça ödemededen bahsedildiği için tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılması mümkün değildir.

#### **2.4.2.1.5. Seyahat ve İkamet Giderleri**

Gelir Vergisi Kanununun 40/4. maddesine göre; işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı ve seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere seyahat ve ikamet giderlerinin indirimi mümkündür İşletmenin faaliyet konusunun gerektirdiği tüm seyahat ve ikamet gideri ticari faaliyetle uyumlu olduğu sürece giderleştirmeye konu edilebilecektir



#### **2.4.2.1.6. Taşıt Giderleri**

Gelir Vergisi Kanununun 40/5. maddesine göre; Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri indirilebilir. 4369 sayılı Kanunla madde metnindeki parantez içi hüküm 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış, böylelikle binek otolara ait giderlerin yarısının kanunen kabul edilmeyen gider sayılması uygulamasına son verilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 40/5. maddesinde yer alan giderler taşıtların normal bakım, tamir, onarım ve kullanım giderleridir. Bunların dışında taşıtın iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, Vergi Usul Kanununun 269. ve 272. maddeleri uyarınca doğrudan gider yazılamayıp ancak maliyet bedeline ilave edilmek ve amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilebilir.

#### **2.4.2.1.7. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar**

Gelir Vergisi Kanununun 40/6. maddesine göre; işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar gider olarak indirilebilir. Bu gider kaydında tahakkuk esası geçerlidir. Yani vergi, resim ve harçların ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın ilgili olduğu dönemde gider yazılır.

#### **2.4.2.1.8. Amortismanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7. maddesinde; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider yazılabileceği hüküm altına alınmıştır. Amortisman uygulaması, işletmede bir yıldan fazla kullanılan; yıpranma, aşınma veya kıymetten düşme etkisi altında kalan gayrimenkullerle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine Vergi Usul Kanununda belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir. Sabit kıymetler Maliye Bakanlığı'na belirlenen oranlar üzerinden itfa edilir. Maliye Bakanlığı amortisman oranını iktisadi kıymetin faydalı ömürlerini dikkate alarak belirlemektedir. İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden kıymetler (oran, yıl ve yöntem olarak) aynı çerçevede amortisman tabi tutulur. Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa azalan bakiyeler usulü seçilebilir. Bu usulde oran % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

Amortismanına tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” uygulanır. Mükelleflerin fevkalade amortisman yöntemini uygulayabilmeleri için, kesinlikle Maliye Bakanlığına başvurarak amortisman oranının saptanmasını istemeleri gerekmektedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olan mükellefler, bu amaçla aldıkları cihazlar için ilk yılda %100 oranında amortisman ayırabileceklerdir(3100 sayılı Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanım Mecburiyeti Hakkında Kanun Madde 7)

#### **2.4.2.1.9. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar**

Gelir Vergisi Kanununun 40/8. maddesine göre; işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümleri uyarınca sendikalara ödenen aidatların gider yazılması mümkündür. Ancak ödenen aidatın bir aylık tutarı işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Ayrıca madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu gider türünde tahakkuk esaslı değil ödeme esaslı geçerlidir.

#### **2.4.2.1.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları**

07.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere 4697 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine eklenen 9 numaralı bent hükmü uyarınca, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları gider olarak dikkate alınabilecektir. Kanunda belirlenen sınırlama, gerek işverenler gerekse ücretliler

tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınan katkı paylarının toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinde yer alan oran ve haddi aşamayacağıdır. Söz konusu madde uyarınca; prim, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu (bireysel emeklilik dışındakilerde % 5) ve yıllık toplamı da asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

#### **2.4.2.1.11. Gıda Bankacılığı Yapan Kurumlara Yapılan Bağışlar**

5035 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine hüküm eklenmek ve bu hüküm 5281 sayılı Kanunla değiştirilmek suretiyle; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak hâsıllattan indirilebilecektir.

Gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflara yapılan bağışların giderleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 251 Seri no.lu GVK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

#### **2.4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Hâsıllattan İndirilecek Giderler**

Kurum matrahının tespitinde hâsıllattan kurumlara özgü indirilebilecek giderler, Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde düzenlenmiştir.

##### **2.4.2.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/1-a maddesi uyarınca menkul kıymet ihraç giderleri matrah tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu giderler senetlerin kağıt ve basım giderleri, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri, damga resmi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonlar, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler ve bunlara benzer diğer her türlü giderlerdir.

##### **2.4.2.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-b maddesi uyarınca; ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderlerinin indirimi mümkündür. Bu giderler Vergi Usul Kanununun 282. maddesinde kurumların kuruluşu, yeni şube açmaları veya işlerini devamlı olarak genişletmeleri dolayısıyla yaptıkları fakat karşılığında maddi herhangi bir kıymet iktisap etmedikleri giderlerdir. Kuruluş ve örgütlenme gideri Vergi Usul Kanununun 326.

maddesi uyarınca topluca aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla (5 yılda eşit tutarlarda) da giderleştirilebilecektir. Bu husus mükellefin tercihine bırakılmıştır. Ancak tercih bu kapsamdaki harcamaların tamamı için yapılacaktır. Aktifleştirmenin tercih edilmesi durumunda amortisman ayrılmasına işletmenin normal faaliyete geçtiği dönemden itibaren başlanacaktır.

#### **2.4.2.2.3. Genel Kurul Toplantıları, Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-c maddesi ile genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, devir, bölünme fesih ve tasfiye giderlerinin, indirimi mümkün kılınmaktadır. Bu giderler, toplantılarla ilgili ilan, posta ve haberleşme masrafları, salon kirası, tescil ve benzeri giderlerdir.

#### **2.4.2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-ç maddesinde; eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kâr payı matrahtan indirilecek unsurlardan biri olarak sayılmıştır. Eshamli komandit şirketlerde komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle bu ortaklara düşen kâr payının matrahtan indirilebileceği Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-ç maddesinde belirtilerek mükerrer vergilemenin önüne geçilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus komandite ortağa isabet eden kâr payının, kurumun ticari değil mali kârı esas alınarak hesaplanması gerektiğidir. Eshamli komandit şirketin dönem sonucunun zarar olması durumunda, söz konusu, zarardan komandite ortaklara isabet eden kısım ortaklarca, komanditer ortaklara isabet eden kısım ise eshamlı komandit şirketçe mahsup edilir.

#### **2.4.2.2.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-d Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında bulunmaktadır. Bazı finans kuruluşları verdikleri krediler için faiz tahakkuk ettirmemekte, açılan kredi karşılığı belli bir orana göre kâr payı almaktadırlar. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları özünde faiz giderleriyle paralellik gösterir. Madde hükmü ile katılım

bankalarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının da gider yazılması konusuna açıklık getirilmiştir.

#### **2.4.2.2.6. Sigorta Teknik Karşılıkları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-e maddesi uyarınca sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait aşağıda belirtilen teknik karşılıklar, belirtilen hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

##### **2.4.2.2.6.1. Muallak Hasar Karşılıkları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-e maddesinin (1) numaralı alt bendinde, muallak hasar ve tazminat karşılıkları düzenlenmiştir. Bu karşılıklar, tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinden kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar rapor edilenler ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar olacaktır. Ayrıca saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farkları da karşılık tutarına dahildir. Ancak, aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle ilave olarak ayrılan ek karşılıkların gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır.

##### **2.4.2.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-e maddesinin (2) numaralı alt bendinde kazanılmamış prim karşılıkları yer almaktadır. Bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutar olacaktır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemeyecektir.

##### **2.4.2.2.6.3. Hayat Matematik Karşılıkları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1-e maddesinin (3) numaralı alt bendinde hayat sigortalarında matematik karşılıklar düzenlenmiştir. Bu karşılıkların her sözleşme üzerinden ayrı hesaplanacağı belirtildikten sonra, bunların, gelirleri vergiden istisna

edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr paylarının giderler arasında gösterilemeyeceği belirtilmiştir.

#### **2.4.2.2.6.4. Dengeleme Karşılıkları**

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca sigorta şirketleri tarafından deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamakta, sigorta ve reasürans şirketlerince bu riski de karşılayacak şekilde “Dengeleme karşılığı” ayrılmaktadır. Bu karşılıklar, takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri (felaket riski) karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan karşılıklardan meydana gelir.

#### **2.4.2.3. Hasıllardan İndirilecek Diğer Giderler**

##### **2.4.2.3.1. Temettü İkramesi**

Şirketler, çalıştırmış oldukları işçi ve memurları teşvik etmek amacıyla kapanan yılın kârından personele pay vermektedirler. Şirketlerin hesap dönemi kapandıktan sonra ve performansına veya başka ölçülere göre personele dönem sonunda oluşan kâr üzerinden, esas ücretin dışında, pay verilmesi temettü ikramiyesi sayılmaktadır. Temettü ikramiyelerinin diğer ücret ödemelerinden en önemli farkı, gelir vergisi tevkifatı bir sonraki yıl yapılmakla beraber önceki yılın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesidir. Ancak ikramiye tutarının hesap döneminin kapanmasından sonra tespit edilmesi nedeniyle kazançtan indirme işlemi ancak beyanname üzerinden yapılabilmektedir.

##### **2.4.2.3.2. Karşılıklar**

###### **2.4.2.3.2.1. Şüpheli Alacak Karşılığı**

Ticari veya zirai muamele ile ilgili işlemler eksiksiz olarak tekemmül ettiğinde kazanç elde edilmiş sayılmakta, ayrıca karşılığın tahsil edilmesi beklenilmemektedir. Ticari ve zirai kazanç ile kurum kazancında çok kısa zaman dilimi içerisinde çok çeşitli işlemlerin yapılması nedeniyle bu işlemler karşılığında tahsilâtı ayrı ayrı takip etmenin güçlüğü anılan gelir türlerinde elde etmenin tahakkuk esasına bağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Kanun koyucu ticari ve zirai kazanç ile kurum kazancında elde etmeyi tahakkuk esasına bağlamış ancak, belli şartlar altında işlemin karşılığını teşkil eden bedelin tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi veya böyle bir ihtimalin ortaya çıkması durumunda daha önce hâsılat olarak kayıtlara intikal ettirilen fakat nihai anlamda gelir olarak doğmayan bu tutarın, doğrudan ya da karşılık ayırarak zarara intikal ettirilmesi suretiyle de vergi adaleti sağlamıştır.

Bu düzenlemelerden biri, işlemin karşılığını teşkil eden bedelin tahsil edilemeyeceği ihtimalinin ortaya çıkması üzerine, daha önce hâsılat olarak kayıtlara intikal ettirilmiş tutarın karşılık ayırmak suretiyle zarara aktarılmasını sağlayan “şüpheli alacak müessesesi”dir.

Şüpheli alacak müessesesi ile ilgili yasal düzenleme Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde yer almakta olup. Söz konusu maddede; *“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;*

*1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*

*2. Yapılan protestoya veya yazılı ile bir defadan fazla İstenilmesine 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 kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Kanun hükmünde de görüleceği üzere bazı safhalarda bulunan alacaklar, karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabilmekte ve böylece tahakkuk esasına göre elde edilmiş olmakla birlikte fiiliyatta elde edilmemiş olan gelirin vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir.

Bu uygulamanın amacını, tahakkuk ettirildiği dönemde kazanca dahil edilen alacaklar tahsil edilememe riski ile karşılaştığı durumda mükellefin kasasına girmeyen gelirden vergi alınmaması şeklinde özetleyebiliriz.

#### 2.4.2.3.2.2. Değersiz Alacaklar

Vergi Usul Kanununun amortismanlar başlıklı üçüncü kısmının “alacaklarda amortismanlar başlıklı” bölümünde<sup>6</sup> düzenlenen şüpheli alacaklar, doğrudan gider kaydedilebilen değersiz alacaklardan farklı olarak, karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebilmektedir. Anılan Kanunun 322. maddesinde değersiz alacaklar, 323. maddesinde şüpheli alacaklar ve 324. maddesinde ise vazgeçilen alacaklara ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Değersiz alacakları şüpheli alacaklardan ayıran en önemli özellik tahsil edilebilme imkânının artık ortadan kalkmasıdır. Alacağın senetli veya senetsiz oluşunun vergi hukuku uygulaması açısından değişen bir yönü yoktur. Ayrıca şüpheli alacak karşılığı ancak bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince ayrılabil-diği halde, değersiz alacaklar bilanço yanında işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince de gider kaydedilebilir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, değersiz hale gelen alacaklarını doğrudan gider kaydedebilirler.

Değersiz alacak müessesesi ile ilgili yasal düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322. maddesinde yer almakta olup, söz konusu maddede; “*Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.*”

*Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.*

*İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler”* hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere, kazai bir hükme(yargı kararı) veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmektedir. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle zarara geçirilerek(giderleştirilerek) yok edilirler.

#### 2.4.2.3.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Kıymeti düşen mallara ilişkin Vergi Usul Kanununun 278. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

---

<sup>6</sup> Alacaklarda ve sermayede amortisman söz konusu Kanun’un 322–327. maddelerinde düzenlenmiştir.



*“Yangın, deprem su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlenir.”*

Vergi Usul Kanununun anılan maddesinde belirtilen hallerde emtia emsal bedeli ile değerlendirilecek, emsal bedele göre tespit edilen değer düşüklüğü için değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır. Değeri düşen stokları emsal bedele indirgeyen bu karşılığa ilişkin gider dönem mali kazancının tespitinde dönem hasılatından indirilebilecektir.

#### **2.4.2.3.2.4. Alacak Senetleri Reeskontu**

Ticari kazancının tespitinde iki temel ilke söz konusudur. Bunlardan birincisi tahakkuk esası, ikincisi ise dönemsellik esasıdır. Tahakkuk esasına göre, kazancın tespitinde ödeme veya tahsilât dikkate alınmaz. Bir hâsılat unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup tahsil edilmiş olması şart değildir. Aynı şekilde bir gider unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup ödenmiş olması şart değildir. Burada tahakkuktan kasıt hâsılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir.

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız kabul edilen yaşam sürelerinin belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade etmektedir. 1 seri no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde dönemsellik kavramı aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

*“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”*

Dönemsellik ilkesine göre ise kazancın tespitinde bir hâsılatın olumlu, giderin ise olumsuz unsur olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu döneme ait olması gerekir. Bu ilkenin hukuki dayanağını ise Vergi Usul Kanunu’nun “aktif geçici hesap kıymetleri” ve “pasif geçici hesap kıymetleri” başlıklı 283 ve 287. maddelerinde bulmaktayız. Ticari kazancının vergilendirilmesinde dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasının önüne geçmektedir. Fakat bu noktada göz ardı edilmemesi gereken bir diğer husus bir gelirin veya giderin kazancın tespitinde dikkate alınması için tahakkuk etmesinin şart olduğudur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258. maddesinde; değerlemenin, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu belirtilmiştir. Yine Vergi Usul Kanununun 281 ve 285. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil olacak ve borçların değerlemesi düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerle, alacak ve borçların mukayyet değerleri ile değerlendirilmesi esası getirilmiştir. Ancak bazı mükelleflere zorunlu, bazılarında ise ihtiyari olarak senede bağlı alacak ve borçlarını değerlendirme gününün değerine getirmeleri imkânı vardır. Senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme gününün değerine irca edilmesine “reeskont işlemi” denilmektedir. Reeskont işlemiyle, vadesi izleyen dönemlere isabet eden senetlerdeki tutarlarının içinde yer alan vade farkları, ilgili oldukları vergilendirme dönemleri itibarıyla ayrıştırılmakta, izleyen vergilendirme dönemlerine isabet eden vade farkları cari yıl mali karın tespitinde dikkate alınmayıp izleyen dönem veya dönemlerin mali karını etkilemektedir.

Reeskont işleminin yapılmaması halinde, işlemlerini vadeli olarak gerçekleştiren firmaların tahakkuk kayıtları vade farkını da kapsayacağından, ticari faaliyetlerini peşin olarak yürüten firmaların vergi matrahları ile vadeli olarak yürüten firmaların vergi matrahları sırf satış şekli nedeniyle farklı olacaktır. Reeskont işlemiyle ayrıca, satışlarını peşin olarak gerçekleştiren firmalarla vadeli olarak gerçekleştiren firmalar arasında vergileme bakımından oluşan bu fark da giderilmektedir.

Vergisel açıdan reeskont işlemi ihtiyari olmakla birlikte Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca mükellefler alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Ayrıca Sermaye Piyasası Kanuna tabi şirketlerin, söz konusu kanun uyarınca alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutmaları gerekmektedir.

#### **2.4.2.3.3. Bağış ve Yardımlar**

##### **2.4.2.3.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar**

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, 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, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

– Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,

- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- Beynamede ayrıca gösterilmesi

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

#### **2.4.2.3.3.2. Diğer Kanunlar Uyarınca Yapılabilir Bağışlar**

- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna 3294 sayılı Kanunun 9. maddesi uyarınca yapılacak bağışlar
- Üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesi uyarınca yapılan bağış ve yardımlar
- TÜBİTAK'a 278 sayılı Kanunun 13. maddesi uyarınca yapılan bağış ve yardımlar
- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu uyarınca yapılan bağış ve yardımlar
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu'na 2876 sayılı Kanunun 100. maddesi uyarınca yapılan bağış ve yardımlar
- 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar

Yukarıda sayılan bağış ve yardımların % 100'ü kurum kazancından indirilebilir.

### **2.4.3. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)**

Kanunen kabul edilmeyen giderler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde düzenlenmiştir.

#### **2.4.3.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde özsermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm Gelir Vergisi Kanununda yer alan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faiz ile paralellik taşımaktadır. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirilerini kâr payı dışında adlandırılarak, kurum bünyesinde vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasına engel olmak içindir.

#### **2.4.3.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirimi kabul edilmemiştir.

“Örtülü Sermaye” müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde düzenlenmiş olup müessesenin amacı, kurum kazancının birtakım yollarla aşındırılarak vergi matrahının aşındırılmasının önlenmesidir. Söz konusu müessese “vergi güvenlik müesseseleri” arasında yer almaktadırlar.

#### **2.4.3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar**

Kurumların hesap dönemi sonunda oluşan kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulur ve diğer yasal yükümlülüklerde yerine getirildikten sonra ortaklarına dağıtılmakta veya ortaklara dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılmaktadır. Kurumlar tarafından elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğer yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra dağıtılma işlemine kar dağıtımı denilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ise; kuruma ait servet unsurlarının normal şekilde sermaye azaltılması dışında ortaklara dağıtılmasıdır. Servet unsurlarının öz veya yabancı kaynaklardan sağlanmış olması sonucu etkilemez. Ayrıca

bu servete dahil olması gereken bir unsurun, kurumun aktif bir eylemi veya ihmali ile, ortaklara intikal etmesi de aynı çerçevede değerlendirilir.

Gider kabul edilmeyen bu indirim türü, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç müessesesi, özellikle şirketleşmelerin ağırlık kazanmasıyla günümüzde oldukça işlerlik kazanmıştır. Sermaye şirketlerinin varoluş nedenleri, her ne kadar ortakların ekonomik çıkarlarına da dayansa, ayrıca ortaklar ile olan ilişkiler sürekli ve önemli olsa da şirketlerin ayrı bir hukuki varlıkları (tüzel kişilikleri) ve kendilerine ait mal varlıkları bulunmaktadır. Bu nedenle ortakların şirket varlığı üzerinde dolaysız hakları yoktur. Ancak kurum kazancından, eğer dağıtımına karar verilirse temettü alabilirler.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında<sup>7</sup> bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

#### **2.4.3.4. Yedek Akçeler**

Yedek akçeler; Türk Ticaret Kanunu, kurumların özel kanunları veya esas sözleşmeleri uyarınca, muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak, kurumların kârından ayrılan meblağlardır. Bankalar Kanunu uyarınca bankaların ayırdıkları karşılıklar da bu niteliktedir.

İhtiyat niteliğinde olup Kanun'a, ana sözleşme hükümlerine veya hissedarların kararlarına göre muhtelif adlarla ayrılan her türlü yedek akçelerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-ç maddesi uyarınca kurum hasılatından gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Yedek akçeler ileride ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak ve mali bünyeyi sağlam tutmak amacını taşır. Kazancın elde edilmesi ile değil fakat elde edilmiş kazancın tahsis yeri ile ilgili olduğundan gider olarak indirimi mümkün değildir. Günümüz vergileme rejimine göre gerek kanuni gerekse fevkalade ihtiyat akçeleri (yedek akçeler) vergi sonrası kâr üzerinden ayrıldığından gider olarak indirimi ne hukuken ne de fiilen mümkündür.

---

<sup>7</sup> *Mal veya hizmet alım ya da satımı*; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

#### **2.4.3.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-d maddesinde; bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları<sup>8</sup> ve faizlerin ve Vergi Usul Kanununa göre ödenen gecikme faizlerinin<sup>9</sup>, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasının kabul olunmayacağı hükme bağlanmıştır. Sosyal sigorta primlerinin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zamları da Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinde yer alan hüküm uyarınca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edildiğinden, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Fakat Gelir Vergisi Kanununun 41/5. maddesi uyarınca akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatların cezai mahiyette tazminat sayılmadığından indirimi mümkün bulunmaktadır.

#### **2.4.3.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-e maddesi hükmüne göre, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari (nominal) değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

Menkul kıymetlerin ihracı ve alım satımıyla ilgili şartlar ilgili kanun hükümlerine göre tespit edilir. Menkul kıymetlerin nominal bedelinin altında satışlar sonucunda oluşan giderler bu kanunların belirlediği şartlar dahilinde kanunen kabul edilen gider niteliğindedir. Yasaların kabul ettiği miktar ve sınırları aşan zararlar, komisyonlar ve diğer giderler masraf olarak kayıtlara intikal ettirilemez.

#### **2.4.3.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-f maddesinde yer alan düzenlemeye göre; (paralel düzenleme Gelir Vergisi Kanununun 41/7. maddesinde yer almaktadır)

---

<sup>8</sup> Gecikme zammı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunun 48. maddesinde yer alan tecil faizi de bu kapsamdadır.

<sup>9</sup>Vergi Usul kanunu madde 112

kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kanunen kabul edilmeyen giderdirler.

Sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarını işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir.<sup>10</sup>

#### **2.4.3.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-g maddesinde yer alan düzenlemeye göre Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz.

#### **2.4.3.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-h maddesinde yer alan düzenlemeye göre Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin gider olarak indirimi kabul edilmeyecektir.

#### **2.4.3.10. Her Türü Alkol, Tütün ve Bunların Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri**

Her türü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurumlar vergisi matrahından indirimi kabul edilmemektedir. Ancak bentte yer alan %50 oranını sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırma hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.(Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 11/1-ı) Gelir Vergisi Kanununda da benzeri bir hüküm yer almaktadır.

7/11/1996 tarih ve 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 5727 sayılı Kanunla değişik 4. Maddesinin 11. bendi uyarınca, yukarıda anılan Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükmünde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak gösterilemeyeceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla her türü alkol ve alkollü içkiler ile

---

<sup>10</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. 180 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (10 Şubat 1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı kurumlar vergisi matrahından indirimi konusu yapılamayacaktır.

#### **2.4.3.11. Tevsik Edilemeyen Giderler**

Vergi Usul Kanununa göre tutulan defterlerde yer alan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerle ilgili bulunan kayıtların tevsiki (Vergi Usul Kanununun 227. maddesi uyarınca zorunludur. Maddede ayrıca belirtilmemiş olmakla beraber, vergiyi doğuran olayla ilgili dahili muamelelerin tevsiki de gereklidir. Örneğin, envanter kayıtları amortisman kayıtları, emsal bedelinin hesaplanması vb. usulüne uygun belgelerle tevsik edilemeyen giderler kanunen kabul edilmeyen gider halini alır.

#### **2.4.3.12. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderlerin İndirimi Kabul Olunmaz**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3. maddesinde iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm istisna kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazançlarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, gider kabul etmeme uygulaması istisna kazancın tutarının tespiti ile ilgili değildir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden müstesna kazançların tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

#### **2.4.3.13. Dar Mükellef Kurumların Ayrıca İndiremeyecekleri Giderler**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazancın tespitinde, tam mükellef kurumların tabi oldukları hükümler geçerlidir. Ancak dar mükellef kurumların, yabancı kurum olmaları nedeniyle ortaya çıkan bazı ödemelerin kurum kazancından indirilemeyeceği şeklinde özel düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununun 22/3. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,

b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar,



kazancın tespitinde matrahtan indirilemez.

Bununla birlikte, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallerine uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri, indirim kabul olunmayan ödemelerden hariç tutularak bu giderlerin indirim imkânı tanınmıştır.<sup>11</sup>

#### **2.4.3.14. Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi ile İlgili Olmayan Giderler**

Vergi mevzuatımıza göre bir giderin kanunen kabul edilen veya edilmeyen gider olarak değerlendirilmesindeki temel kriter kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi çerçevesinde yapılıp yapılmadığıdır. Yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık illiyet bağının bulunmaması halinde, yapılan gider vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

Genellikle yapılan her gider ile kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında çeşitli derecelerde dolaylı bir ilişki kurmak mümkündür. İşletme adına yapılırsa dahi, bir giderin işle ilgisi çok açık olarak kurulamıyorsa bu giderin matrahtan indirimi kabul olunmaz. Bir giderin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi çerçevesinde yapıldığının kabulü yönünden önem taşıyan bir diğer husus, giderin keyfilik unsuru taşıyıp taşımadığıdır.

Uygulamada sık karşılaşılan bu tür giderlerin örnekleri aşağıda yer almaktadır([Kaynak, H, Ögün, İ.: 2000](#)).

- Dinlenme sitesi ve kamp giderleri,
- Baş sağlığı ilanları,
- Çalınan para ve mal bedelleri,
- İşletmeye kayıtlı olan cep veya araç telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinden yapılan işin mahiyetine uygun olmayan ve işin hacmi ile mütenasip olmayan kısımları,
- Bazı kişi ve gruplara değişik otel ve lokantalarda verilen ziyafet, içki ve yemekler için yapılan masraflar,

---

<sup>11</sup> Söz konusu seyahat giderlerinin, ilgili kimsenin gerçek yol masrafları ile bu kişilere verilen yemek ve yatmak giderleri karşılıklarını kapsayan yolculuk ve oturma gündeliklerinden oluşmaktadır.(Gelir Vergisi Kanunu madde 24/2) Ayrıca kanuni haddi aşan gündeliklerin ise ücret olarak vergilendirileceğini belirtmekte yarar görüyoruz.

- İşletme personeli için kurulmuş bulunan kulübe ait lokalin kira ve bakım masrafları,
- Eşinin iş gezisine refakat eden şahsın her türlü seyahat ve konaklama giderleri,
- Fiilen sürdürülen ticari faaliyetlere uygun olmayan, zati ve ailevi işlerde kullanılan taşıtların giderleri (Bu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olmaları işle ilgili olmamalarındandır).

#### **2.4.4. Giderlerin Belgelendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**

##### **2.4.4.1. Giderlerin Belgelendirilmesinde Genel Esaslar**

Kurumlar vergisinin matrahı mükelleflerce tutulan kayıt ve hesaplamalara dayanılarak tespit edilmektedir. Bu kayıt ve hesaplamaların geçerliliği için ise vesikalarla tevsik edilmesi şarttı aranmaktadır. Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde *“Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir”* hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise yine aynı kanunun 229. ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Buna göre mükellefler kayıtlarını, fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzları, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu ve kanunda sayılan diğer evrak ve vesikalarla tevsik (ispat) edebilmektedirler. Kanunda bu belgelerin hangi durumlarda düzenleneceği de açıklanmış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca kullanılması mecburi olan veya aynı kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden (Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257) kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla gider yazılma hakkı kaybedilecektir.

Birinci sınıf tüccar sayılan kurumlar vergisi mükellefleri, Vergi Usul Kanununun 232. maddesi uyarınca, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit edilenlere, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermeleri, emtiayı satın alan veya hizmeti yaptıran bu kimselerinde fatura istemeleri ve almaları zorunludur. Bu nedenle genel kural olarak gider kaydetmede kullanılacak belge

faturadır. Ancak, Maliye Bakanlığı yayınladığı 204 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme sınırını aşmayan mal ve hizmetler için, perakende satış fişi ve yazar kasa fişinin de gider belgesi olarak kabul edilebileceğini belirlemiş bulunmaktadır. Aynı tebliğinde Bakanlık, işletmelerin tüketimleri dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi gerektiğini de açıklamıştır.

Buna göre, mükellefler işyerlerindeki genel gider mahiyetindeki harcamalarını, fatura düzenleme sınırının altında kalmak şartıyla perakende satış fişi ve yazar kasa fişi ile tevsik edebileceklerdir. Bu düzenleme istenildiği halde fatura düzenlenmesi gerekliliğini ortadan kaldıran bir düzenleme değildir. Sadece mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla getirilmiş bir esnekliktir. Bu nedenle alıcıların talep etmeleri halinde satıcıların fatura düzenlemeleri halen zorunluluğunu korumaktadır.

Vergi Usul Kanununun 234. maddesi uyarınca, birinci sınıf tüccar olan kurumlar vergisi mükellefleri, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge zati eşyalarını satan kimselerden satın alınan altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.<sup>12</sup>

Kurumlar vergisi mükellefleri gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mallarını müstahsil makbuzu ile belgelendirirler.<sup>13</sup> (Vergi Usul Kanunu madde 235)

Yurt dışı faaliyetlerle ilgili olarak belirtebileceğimiz bir husus, yurt dışı faaliyet giderlerinin belgelendirilmesi ile ilgilidir. Maliye Bakanlığı 253 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinden aldığı yetkiye istinaden, daha önceki uygulama olan, yurt dışındaki mukim kişi ve kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki

---

<sup>12</sup>Gider pusulası karşılığında yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu madde 94/13. madde uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ayrıca gider pusulasının düzenlenebileceği diğer haller için 54 seri no'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (B) bölümüne bakılmalıdır. (24 Nisan 1996 tarih ve 22620 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

<sup>13</sup> Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu madde 94/11 uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçeye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğunu kaldırmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde T.C. Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.

Kayıtların vesikalarla tevsik edilmesi şartının istisnaları, Vergi Usul Kanununun 228. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler,
- Vesikanın teminine imkân olmayan giderler,
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler,

İçin tevsik edici belge aranmaz.(ancak ilk iki gider türünün gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun olması şarttır.)

Kayıtların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen hükümler çerçevesinde tutulması esastır. Yani defter tutulmasında ticari kârı tespiti esas alınmakta, ticari kâr vergi kanunları açısından gider kabul edilmeyen unsurlar ilave edilecek, indirilecek nitelikteki gelirler ise ticari kârdan düşülmek suretiyle mali kâr ulaşılacaktır. Bu nedenle kanunen kabul edilmeyen giderlerin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ticari bilanço karına ilavesi zorunlu bulunmaktadır. Beyannamede de bu duruma uygun olarak kanunen kabul edilmeyen giderler satırı mevcuttur.

Muhasebeleştirme açısından ise, muhasebenin temel kavramlarından olan “tam açıklama kavramı” gereğince ve mali tabloların daha sağlıklı ve gerçekçi olması amacıyla tüm gider ve maliyet hesaplarında birer tane de kanunen kabul edilmeyen giderler için tali hesap açılması uygun olacaktır. Ayrıca takibi kolaylaştırma açısından, aynı tutarların toplu olarak özel olarak düzenlenen nazım hesaplarda da izlenmesi daha sağlıklı olacaktır(Arpacı, 2008)

## 2.5. DEFTER TUTMA ZORUNLULUĞU DEFTERLERİN TASDİKİ VE İBRAZİ

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda, tüccarlar tarafından tutulacak defterlere ilişkin çeşitli düzenlemelere yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Mükellefin Ödevleri*” başlıklı İkinci Kitabının İkinci Kısımında “*Defter Tutma*” ödevi düzenlenmiştir. Defter tutulmasının vergi uygulaması bakımından çeşitli maksatları vardır. Bunlar; Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir. Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterleri vesikalar ile birlikte, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.<sup>14</sup> Yine muhafaza zorunluluğu olan söz konusu defterlerin yetkili makam ve memurların talepleri doğrultusunda ibraz ve inceleme için arz etme zorunluluğu vardır.<sup>15</sup>

Defter ve hesap tutmak zorunda olanlar, Vergi Usul Kanununun 172. maddesinde;

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler

*olarak sayılmıştır. Yine bazı kişi ve kuruluşların defter tutma zorunluluğu bulunmadığı Vergi Usul Kanununun 173. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;*

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar Vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

---

<sup>14</sup> Vergi Usul Kanunu madde 253

<sup>15</sup> Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. (Vergi Usul Kanunu madde 256)

### 2.5.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Tutacakları Defterler

Bilanço esasına göre defter tutan tüccarların tutacakları defterler şunlardır:

- Yevmiye defteri, (Vergi Usul Kanunu madde 183)
- Defteri kebir,(Vergi Usul Kanunu madde 184)
- Envanter defteri, (Vergi Usul Kanunu madde 185)
- Diğer defterler (İmalat defteri, Bitim işleri defteri, Banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri, Yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri, Menkul ve gayri menkul sermaye iratlarına ilişkin kayıtlar, Ambar defteri).<sup>16</sup>

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe “bilanço günü” denir.

### 2.5.2. Defterlerin Tasdiki

Ticari defterlerin tasdik zorunluluğuna ilişkin hükümler, temel olarak Vergi Usul Kanununda<sup>17</sup> yer almaktadır. Bunun yanı sıra, Türk Ticaret Kanununda da tasdike ilişkin hükümler mevcuttur. Ticari defterlerin açılış tasdikine ilişkin olarak her iki Kanunda düzenlemeler yapılmışken, kapanış tasdikinde durum farklıdır. Türk Ticaret Kanunu’nda kapanış tasdiki zorunlu iken, Vergi Usul Kanunu’nda böyle bir tasdik düzenlenmemiştir. Yine Defter-i kebirin yalnızca Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasdike tabi olduğu görülmektedir.

Defterlerin bir hüküm ifade edebilmesi için tasdik ettirilmiş olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 352/II-6 maddesi uyarınca tasdiki mecburi olan defterlerin kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdikinin yaptırılması II. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Öte yandan, aynı Kanunun 352/I-8 maddesine göre tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinde tasdik

---

<sup>16</sup> Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere ilave olarak Türk Ticaret Kanununda tüzel kişiler için “karar defteri” tutma zorunluluğu getirilmiştir.

<sup>17</sup> Vergi Usul Kanunu madde 220 - 226

muamelesinin yaptırılmamış olması<sup>18</sup> I. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Vergi Usul Kanun’u göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tasdik ettirilmemiş olması aynı Kanununun 30/3 maddesi uyarınca resen takdir sebebidir.

### **2.5.3. Defter ve Belgelerin İbraz Mecburiyeti**

Vergi Usul Kanunu’nun 253. maddesinde *“Bu Kanun’u göre Defter tutmak mecburiyetinde olanlar tuttıkları defterlerle kanunda yazılı vesikaları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza etmeye mecburdurlar”* denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 254. maddesinde ise *“Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar 232, 234 ve 235. maddeleri mucibince almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırasıyla tanzim etmek ve tanzim ettikleri bu belgeleri tanzim tarihini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle saklamak mecburiyetinde oldukları”* hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan kanuni hükümlere göre mükelleflerin muhafaza etmek zorunda buldukları defter ve belgelerinin talep edilmesi halinde yetkili kişilere ibraz etmek mecburiyetleri vardır.

Defter ve belgelerin ibrazına ilişkin süre konusunda Vergi Usul Kanununda özel bir düzenleme yoktur Vergi Usul Kanununun 14. maddesindeki *“Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”* hükmü defter ve belge ibrazı açısından da geçerlidir.

Bir ibraz süresinin verilmesi durumunda mükellefin defter ve belgelerini ibrazını engelleyen Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde yazılı mücbir sebeplerden birinin varlığı halinde, mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar süre işlemez.

Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesi Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması mecbur olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesini re’sen takdir sebebi olarak belirlemiştir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkililer Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde belirlenmiştir. Mükellefler açısından yapılan incelemenin geçerli olabilmesi için Vergi Usul Kanunu’nun 135. maddesinde belirtilen inceleme yetkisine haiz kişilerce

---

<sup>18</sup> Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.

yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay, Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayanan tarhiyatları yerinde bulmamıştır(Kızılot 2000). Danıştay Üçüncü Dairesinin bu konuya örnek kararı aşağıda yer almaktadır. “... *Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin tarh dosyası üzerinde Sayıştay Denetçisi'nin yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazıdaki bilgiler dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, vergi mahkemesince öncelikle, 213 sayılı Kanun sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan Sayıştay Denetçisi'nin tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı husus araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir....* “

İbraz zorunluluğuna uymamanın müeyyidesi de Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre söz konusu zorunluluğa uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Vergi Usul Yasasının “bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257. ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza” başlıklı mükerrer 355. madde hükümlerine göre; Vergi Usul Yasasına göre tutmak ve muhafaza etmek zorunluluğunda buldukları defter ve belgelerini Vergi Usul Yasasının 135. maddesinde gösterilen incelemeye yetkili makam ve elemanlara gösterdikleri süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ayrıca defter ve belgenin ibraz edilmemesi Vergi Usul Kanununun 359/a-2. maddesi uyarınca hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmektedir. Bu ceza da altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

Mükelleflerin ibraz zorunluluğunu yerine getirmemelerinden dolayı Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde gösterildiği şekilde vergi ziyanının oluşması halinde, 3 kat vergi ziyayı cezası uygulanır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ

#### 3.1. İSTATİSTİKLERLE KURUMLAR VERGİSİ VE EKONOMİK ETKİSİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

##### 3.1.1. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Kurum Kazancı Üzerinden Alınan Vergilerin Rakamlarla İfadesi

Kurumlar vergisi uygulaması günümüzde ülkelerin çoğunda gelir vergisinden bağımsız bir şekilde uygulanmaktadır. Kamu giderleri her geçen yıl artan devletlerin çoğu daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyduğundan ya yürürlükteki vergilerde vergi yükünü artırmakta ya da yeni bir vergiyi yürürlüğe koymaktadır. Kurumlar vergisinin gelir vergisinden ayrı bir uygulama alanı bulmasının en temel nedeni de artan kamu harcamalarının finansmanı olmuştur.

Kurumlar vergisinin oranı bir ülkede kayıt dışı ile mücadele de önemli etkenlerden biri olarak gösterilmektedir. Bu amaçla %30'dan %20'ye düşürülen kurumlar vergisinin gerekçelerinden birinin kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla bir ülkede vergi oranları arttıkça kayıt dışı ekonominin de artacağını söylemek yanlış olmayacaktır(Tuğay, 2008).

Ülkemizde 1950-1982 arası dönemde sermaye şirketleri ve kooperatifler için uygulanan kurumlar vergisi oranı aynıyken iktisadi devlet teşekküllerine uygulanan kurumlar vergisinde farklılaştırmaya gidilmiştir. Ancak 1982 yılından itibaren bütün kurumlar vergisi mükellefleri için tek bir kurumlar vergisi oranından bahsetmek mümkündür. Aşağıda, yıllar itibariyle uygulanan kurumlar vergisi oranları gösterilmektedir.

**TABLO 3.1 ÜLKEMİZDE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ YILLAR İTİBARIYLA GELİŞİMİ (1950-1981)**

Yıllar	Sermaye Şirketleri+Kooperatifler (%)	İktisadi Devlet Teşekkülleri (%)
1950-1959	10	35
1960-1967	20	35
1968-1979	25	35
1980-1981	50	35

*Vergi kanunlarından derlenerek oluşturulmuştur.*

**TABLO 3.2 : ÜLKEMİZDE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ YILLAR İTİBARIYLA GELİŞİMİ (1982-2013)**

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı (%)
1982-1984	40
1985-1993	46
1994-1998	25
1999-2003	30
2004	33
2005	30
2006-....	20

*Vergi kanunlarından derlenerek oluşturulmuştur.*

Tablolardan görüleceği üzere kurumlar vergisi oranları yıllar itibarıyla değişiklik göstermektedir. 1980-1981 döneminde %50 ile en yüksek oranına ulaşan kurumlar vergisi 2006'dan itibaren bütün mükelleflere %20 oranında uygulanarak tarihinin en düşük seviyesine inmiştir. Ülkemizde kurumlar vergisi oranlarının 1985 yılından günümüze kadar azalmasının çeşitli nedenleri vardır. Kurumlar vergisi oranlarında en dikkat çekici azalma 2006 yılında gerçekleşmiştir. Bu azalmanın nedenlerinden en dikkat çeken, yabancı sermayeyi çekmek de olsa diğer nedenleri; istihdam yaratmak, kayıt dışı ile mücadele, dış dünya ile rekabet ve yatırımların Doğu Avrupa ülkelerine kaymasını önlemek şeklinde sıralayabiliriz(Kaya, 2005).

Son yıllarda uygulanan düşük oranlı kurumlar vergisinin sebebi olarak sermaye çekmek veya sermaye kaçışını engellemek diyebiliriz.

Türkiye'de 2006 yılından itibaren kurumlar vergisi oranı %20'dir. Ülkemizde uygulanan kurumlar vergisi oranı ABD, İngiltere, Kanada, Almanya; Japonya; Fransa,

İtalya’da uygulanan kurumlar vergisi oranı ile karşılaştırıldığında oranın daha düşük olduğu söylenebilir. Ancak AB’ye yeni üye olan Bulgaristan, Romanya, Slovakya, Letonya ile bir karşılaştırma yaptığımızda bu ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi oranlarının daha düşük olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ülkemizde uygulanan kurumlar vergisi oranı her ne kadar G7 olarak bilinen ülkelerdeki kurumlar vergisi oranlarından düşük de olsa oranın yükseltilmesi ülkeye küresel sermayeli yatırımların çekilmesi istendiğinden rasyonel görülmemektedir.

Aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere Kurumlar vergisi tahsilâtı 2006 yılı dışında sürekli olarak artmıştır. 2006 yılında kurumlar vergisi oranının düşmesi tahsilâtteki değişikliğin nedeni olarak görülebilir. Diğer yılların tahsilat oranlarına bakıldığında kurumlar vergisi oranının değişmesinin bu alandaki tahsilat miktarlarını çok da fazla etkilemediği görülmektedir.

<b>TABLO 3.3 KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATININ GSMH'YA GÖRE ESNEKLİKLERİ (1998 BAZLI) (1999 - 2012) (BİN TL)</b>							
YILLAR	GSYH	ARTIŞ (%)		KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI		ARTIŞ (%)	ESNEKLİK
		(1)				(2)	(2/1)
1999	104.595.916	48,99		1.549.525		107,05	2,19
2000	166.658.021	59,34		2.356.787		52,10	0,88
2001	240.224.083	44,14		3.675.665		55,96	1,27
2002	350.476.089	45,90		5.575.495		51,69	1,13
2003	454.780.659	29,76		8.645.345		55,06	1,85
2004	559.033.026	22,92		9.619.359		11,27	0,49
2005	648.931.712	16,08		13.583.291		18,89	1,17
2006	758.390.785	16,87		12.447.354		-8,36	-0,50
2007	843.178.421	11,18		15.718.474		26,28	2,35
2008	950.534.251	12,73		18.658.195		18,70	1,47
2009	952.558.579	0,21		20.701.805		10,95	1,43
2010	1.098.799.348	15,35		22.854.846		10,40	0,68
2011	1.297.713.210	18,10		29.233.725		27,91	1,54
2012	1.415.786.010	9,10		32.111.820		9,85	1,08

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*[http://gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI3.htm](http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm) erişim 23/11/2013*

Kurumlar vergisi mükellef sayıları 2005 yılı hariç sürekli artmıştır. 2005 yılında kurumlar vergisi mükellef sayısı azalsa da 2006 yılındaki 10 puanlık indirimin uygulamaya geçmesi kurumlar vergisi mükellef sayısının artmasında önemli bir faktör olarak değerlendirilebilir. Kurumlar vergisi mükellef sayısındaki artışın devam edeceği öngörülmektedir.

**TABLO 3.4 KURUMLAR VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYILARI**

YILLAR	MÜKELLEF SAYISI
2001- ARALIK	565.556
2002-ARALIK	585.981
2003-ARALIK	605.020
2004-ARALIK	632.093
2005-ARALIK	593.166
2006-ARALIK	608.981
2007-ARALIK	634.569
2008-ARALIK	640.679
2009-ARALIK	640.786
2010-ARALIK	652.009
2011-ARALIK	663.967
2012-ARALIK	662.190
2013-EKİM	662.380

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*[http://gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI3.htm](http://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm) erişim 23/11/2013*

Geçmiş yıllarda gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin ağırlığı %50'lerin üzerinde iken bu oran 2000'li yıllarda %30'ların altına düşmüştür. Siyasi ekonomik ve sosyal nedenlerle gelir ve servet unsurlarının etkin vergilendirilememesi nedeni ile hükümetler borçlanmalara paralel olarak artan gelir ihtiyaçlarını karşılamak için dolaylı vergileri artırma yoluna gitmişlerdir.

Kurumlar vergisi gelirlerinin artış hızı ile GSMH'nin artış hızının dağınık bir şekilde gelişme gösterdiği görülmektedir. Kurumlar vergisi GSMH'ya göre esnekliği incelendiğinde oranların %3'ü aşmadığı görülmektedir. Özellikle 2000 sonrası dönem incelendiğinde kurumlar vergisi artış hızıyla GSMH artış hızı hemen hemen aynı oranlarda gerçekleşmiştir. Dolayısıyla da bu dönemde kurumlar vergisinin GSMH'ya

göre esnekliği genelde %1 dolaylarındadır. Kurumlar vergisinin günümüzde vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda ise bu oran genelde %9 dolaylarında gerçekleşmektedir. Kurumlar vergisinin gelirlerinin ve vergi gelirleri içindeki payının düzensizlik göstermesinin en önemli nedenleri kurumlar vergisi oranlarının değişmesi, kurumlar vergisi mükellef sayısındaki değişiklikler, kurumlar vergisi dışındaki diğer vergilerdeki tahsilât değişiklikleri, yeni vergilerin vergi gelirlerine dâhil edilmesi, vb olarak sayılabilir.

**TABLO 3.5 KURUM GELİRLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TOPLAM VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	16,3	12,4	9,4	14,1	14,8	20,2	23,1	21,7	18,7	18,5
Avusturya	5,4	4,4	3,5	3,6	3,3	4,6	5,8	5,8	4,0	4,6
Belçika	6,2	6,9	4,9	4,8	5,4	7,2	8,0	7,6	5,8	6,2
Kanada	14,9	13,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,6	10,4	10,6	10,7
Şili										
Çek Cumhuriyeti					12,2	9,9	13,1	12,1	10,5	9,9
Danimarka	4,5	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,7	6,9	4,8	5,8
Estonya					6,7	2,9	5,2	5,1	5,2	4,0
Finlandiya	8,1	4,7	3,4	4,5	5,0	12,5	9,0	8,1	4,7	6,0
Fransa	5,3	5,2	4,5	5,3	4,9	6,9	6,8	6,7	3,5	5,0
Almanya	7,8	4,4	6,1	4,8	2,8	4,8	6,1	5,2	3,6	4,2
Yunanistan	1,8	3,4	2,7	5,5	6,3	12,2	7,9	7,8	8,1	7,8
Macaristan					4,5	5,7	7,0	6,6	5,7	3,3
İzlanda	1,8	2,6	3,1	2,8	3,0	3,3	6,1	5,2	5,2	2,7
İrlanda	9,1	4,8	3,2	5,0	8,5	11,8	10,9	9,7	8,7	9,1
İsrail					8,6	10,6	12,5	10,3	8,8	9,0
İtalya	6,9	6,3	9,2	10,0	8,7	6,9	8,8	8,6	7,2	6,6
Japonya	22,2	20,6	21,0	22,4	15,9	13,8	16,8	13,7	9,6	11,6
Kore		8,9	11,4	12,8	11,6	14,1	15,1	15,9	14,4	13,9
Lüksemburg	11,0	15,6	17,7	15,8	17,7	17,8	14,8	14,3	14,7	15,5
Meksika										
Hollanda	8,1	7,7	7,0	7,5	7,5	10,1	8,4	8,1	5,3	5,6

Yeni Zelanda	20,7	11,8	8,3	6,5	11,9	12,4	14,2	13,1	11,0	12,2
Norveç	3,8	2,9	17,2	9,0	9,2	20,9	25,7	28,8	21,5	23,5
Polonya					7,7	7,4	7,9	7,9	7,2	6,3
Portekiz				8,0	7,8	12,1	11,1	11,3	9,3	9,1
Slovak Cumhuriyeti					15,0	7,7	10,1	10,6	8,6	8,9
Slovenya					1,3	3,1	8,6	6,8	4,9	5,0
İspanya	9,2	6,9	5,1	8,8	5,4	8,9	12,5	8,5	7,2	5,5
İsveç	6,1	4,3	3,5	3,1	5,8	7,6	7,8	6,4	6,4	7,6
İsviçre	7,7	8,5	6,8	7,1	6,4	8,8	10,8	11,1	10,5	10,3
Türkiye	4,8	5,1	9,5	6,7	6,7	7,3	6,8	7,3	7,7	7,4
İngiltere	4,4	6,2	12,6	9,9	8,1	9,7	9,4	10,0	8,1	8,8
ABD	16,4	11,4	7,5	8,9	10,3	8,7	10,8	7,5	7,4	10,8
OECD-Toplam	8,8	7,6	7,9	7,9	8,0	9,6	10,6	10,0	8,4	8,6

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim: 24/11/2013*

Tabloda dikkat çeken husus OECD ortalamasına göre Türkiye'nin kurumlar vergisi payı düşük olmakla birlikte özellikle 2000'li yıllarda OECD ortalamasına bir yaklaşma görülmektedir. Bu yaklaşma kısmen OECD ülkeleri ortalamasının düşmesinden kısmen de Türkiye'nin oranının yükselmesinden kaynaklanmıştır.

### **3.1.2. Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Yansıtılmasındaki Güçlük**

Devlet kişi ve kurumlardan aldığı vergilerle onların gelirine ortak olmaktadır. Alınan vergiler gerçek kişiler üzerinde birtakım ekonomik etkilere neden olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde de çeşitli etkilere neden olmaktadır. Her şeyden önce devlet kurumlar vergisi mükelleflerinin gelirinin bir kısmını vergi ile aldığından onların gelirinde bir azalma söz konusu olabilir. Bu durum kurumlar vergisi mükelleflerinin harcamalarını, tasarruflarını, gelecekle ilgili kararlarını, yatırımlarını ve üretimlerini olumsuz etkileyecektir.

Günümüzde kurumlar vergisi alanındaki tartışmalar bu verginin sermaye şirketlerinin gelişmesinde bir engel teşkil ettiği yönünde yoğunlaşmıştır. Dolaysız bir vergi olan

kurumlar vergisinin yansıma imkânının zor olmasından dolayı kurumlar vergisi mükellefleri genellikle üzerlerine düşen vergi yüküne katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Bu durum, kurumlar vergisinin sermaye şirketi biçimindeki kuruluşlarda sermayenin verimliliğini düşürdüğünden bu tip kuruluşların yatırım imkânlarının da azalmasına neden olmaktadır(Önen, 1988).

Kurumlar vergisinde yansıma olayı ileriye ve geriye olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Kurumlar vergisinin ileriye yansıtılmasını belirleyen temel etken piyasanın şeklidir. Eğer piyasada tam rekabet şartları mevcut ise kurumlar vergisinin ileriye doğru yansıtılması söz konusu değildir. Ancak eksik rekabet şartları altında kurumlar vergisinin ileriye doğru yansımından söz edebiliriz. Kurumlar vergisinin ileriye doğru yansıtılmasının zor olmasının en önemli nedeni; kurumlar vergisinin şirketin toplam karına yönelerek, maliyet yaratan unsurlarla bir ilişki taşımamasından kaynaklanmaktadır(Aldemir, 1997).

Kurumlar vergisinin ileriye doğru yansımını etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Kurumların ürettiği malların talebinin fiyat elastikiyetinin yüksek olması verginin yansımını olumsuz yönde etkilerken, bu firmaların faaliyet gösterdiği endüstrilerde eksik rekabet ortamının mevcut olması yansıma olayının gerçekleşmesini kolaylaştıracaktır. Bilindiği gibi bir malın fiyatındaki artışlar veya azalışlar karşısında talepte meydana gelen değişmeler bize fiyat elastikiyetini verir. Yine, kurumlar vergisi oranında yapılan artışın büyüklüğü firmaların vergiyi ileriye doğru yansıtma şansını arttıracaktır(Akkaya, 1993).

Firmaların maliyet ve sermaye yapıları, varlıklarının devir hızı, reklâm ve tanıtıma yapacakları harcamalar farklılık göstereceğinden, bu farklılık bazı firmalara vergiyi yansıtma açısından bir takım avantajlara sahip olma imkânı da verir. Bu durum firmaların vergiyi ileriye doğru yansıtmasına olanak sağlar(Akkaya, 1987).

Her ne kadar kurumlar vergisinin ileriye doğru yansımından bahsetsek de bu alanda vergi yansımının çok sık rastlanan bir olay olmadığını söyleyebiliriz. Çünkü tam rekabetin mevcut olduğu bir endüstri düşünelim. Bu endüstride firmalar ürettikleri malın miktarını azaltmak istemezler ve fiyatların yükselmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla yansımadan söz edilemez. Ancak bu durum tam rekabetin olduğu piyasalarda geçerli olan bir durumdur(Önen, 1988).

## 3.2. KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİNDE ENTEGRASYON

### 3.2.1. Teorik Boyutu

Gelir üzerinden alınan vergiler bütün dünyada, kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi şeklinde ikili bir ayırma tâbi tutulmuştur. Esasında kurumların/şirketlerin sahipleri de kişilerdir ve bireyler gelir elde edebilmek amacıyla şirket kurarlar. Dolayısıyla kurum kazançları eninde sonunda bireylerin kazançlarına dâhil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançları üzerinden gelir vergisi öderler. Bu nedenle ilk bakışta kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesinin gerekmediği sonucuna ulaşılabilir. Ancak kurum olmanın birey olmaktan farklı olarak kazandırdığı kimi avantajlar nedeniyle literatürde kurumların ayrıca vergilendirilmesinin gerektiği çokça savunulmuş ve dünya uygulamaları da bu doğrultuda gelişmiştir.(Ozansoy, 2010)

Kurumlar vergisinin varlık nedenini inceleyen farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerin çoğunluğunu kurumların çeşitli avantajlarından dolayı gelir vergisinden ayrı bir şekilde vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Ayrı bir kurumlar vergisi alınmasının gerekliliğini savunanlara göre; kurumların onu meydana getiren ortaklardan ayrı ve bağımsız bir hukuki kişiliği vardır. Bu hukuki kişiliğin kendine has yetki, sorumluluk, amaç ve araçları bulunmaktadır. Bundan dolayı, ayrı bir hukuki kişiliğe ve üretim birimi olma niteliğine sahip bulunan kurumların sözü edilen nitelikleriyle yarattıkları ayrı kişiliğe ait gelirin de kurumlar vergisiyle ayrıca vergilendirilmesi gerekir(Önen, 1988).

Kurumlar vergisinin gerekliliği konusunda öne sürülen en önemli gerekçelerden biri de kurumlara kişilerin faydalanması mümkün olmayan bazı ayrıcalıkların tanınmasıdır. Örneğin, kurum ortaklarının alacaklılara karşı tüm malvarlığıyla değil, koydukları sermaye nispetinde sorumlu olmaları, sermaye piyasasının finansman imkânlarından faydalanabilmeleri gibi imkânlar kurumlara büyüme ve gelişme açısından önemli avantajlar sağlamaktadır. Devletin sağladığı bu avantajlar, Devlete başkaca bir vergileme hakkı tanımaktadır. Bunun yanında, ortaklara dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılan kârların varlığı, yabancı kurum ortaklarının buldukları ülkede vergi ödemek durumunda olmayabilecekleri ve dernek ve vakıf gelirleri gibi sonradan gelir vergisiyle ilişkilendirilmesi zor olan gelirler ayrı bir kurumlar vergisinin gerekliliğini savunanların öne sürdükleri diğer gerekçeler olmaktadır(Ozansoy, 2010). Bütün bu nedenlerle, kurumlar vergisi maliye literatüründe en çok tartışılan vergilerden



birisi olmakla birlikte ekonomiler için vazgeçilmez bir gelir kaynağı olma niteliğini de sürdürmüştür(Budak, 2006).

Genel olarak kurum kazancına kurumlar vergisi uygulandıktan sonra dağıtılan kısım hissedarların geliri olarak ikinci kez gelir vergisine tâbi tutulmaktadır.(Kulu, 1995). Bu durum “entegrasyon teorisi” taraftarlarınca çifte vergileme olarak yorumlanmaktadır. Bunlara göre; kurumların elde ettiği kazançlar, sonuçta kurumların ortakları arasında dağıtıldığı ve ortaklar da paylarına düşen kazançları dolayısıyla gelir vergisi ödediği için, kurum kazancı üzerinden ayrı olarak bir kurumlar vergisi alınması, vergi adaleti ilkesine ters düştüğü gibi, diğer vergicilik ilkelerine de uymamaktadır(Önen, 1988).

Çifte vergileme tartışmasını ilk ortaya atan J.S.Mill’den bu yana, gelir ve kurumlar vergisinin beraber uygulanması, bir çifte vergileme sorununu beraberinde getirdiği hususu ile çok tartışılmıştır(Budak, 2006). Ancak, bugün için gerek ülkemizde gerek diğer gelişmiş ülkelerde bu tartışma önemini kaybetmiştir. Günümüzde esas tartışılan nokta, gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun (bütünleşmenin) sağlanıp sağlanamadığı ile ilgilidir. Bu entegrasyonun ihmal edilmesi halinde genel vergi sisteminde istenmeyen durumlar olacaktır(Kulu, 1995). Çünkü çifte vergileme, kurumların finansman şekilleri ve kurumlaşma kararları üzerinde etkili olmakta, finansman politikalarını değiştirmelerine neden olabilmektedir (Saraçoğlu, 2009). Ayrıca çifte vergileme bir taraftan tasarruflar üzerinde olumsuz etki yaratırken diğer taraftan düşük gelirli yatırımcılara ek vergi yükü yüklenmesi nedeniyle sermaye piyasalarının gelişmesini önlemektedir(Budak, 2006).

Gelir üzerinden alınan ve aynı anda uygulanmakta olan gelir vergisi ile kurumlar vergisi oranlarının uyumlu hale getirilmemesi durumunda, vergi yükü farklılıkları yüksek düzeylere ulaşabilecek ve çeşitli işletme türlerinin vergilendirilmesi bakımından rekabet eşitliğinin sağlanması mümkün olmayacak, vergi yükünün düşük düzeyde kaldığı işletme türleri tercih edilecektir. Kurumlar vergisi ile gelir vergisinin bir arada uygulanması, ekonomik anlamda çifte vergilendirme sorununun aşılmasını gerektirmektedir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelir üzerinden alınan vergiler olup; kazançların kurumlar vergisi yanında gelir vergisine de tabi tutulması çifte vergileme sorununu ortaya çıkarmakta; dağıtılmayan karların lehine sonuç doğurmakta ve bu nedenle finansman ve yatırım kararlarını etkilemektedir. Ayrıca kurumlaşmış kesim ile kurumlaşmamış kesim arasındaki kaynak dağılımını da bozmaktadır. Çifte vergileme

sorunu doğurmasının yanında; kurumlaşmamış işletmeler ile kurumlaşmış olanlar arasında farklı vergi uygulamasına yol açması ve bunun sonucunda vergilemenin işletmenin hukuki statüsünün seçiminde etkili olması da bu iki verginin birleştirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeyle birlikte dünyanın tek pazar halini aldığı söylemek pek de yanlış olmayacaktır. Bu tek pazarda ülkelerin vergileme konusunda özellikle de sermayedeki yüksek hareketlilik nedeniyle birbirinden bağımsız vergileme politikası izlemeleri pek olası değildir. Yüksek vergi yüküne sahip ülkeler sermaye çekmek veya sermaye kaçışını engellemek, yatırımlardaki ve vergi gelirindeki azalmanın önüne geçebilmek amacıyla dolaylı kendilerini baskı altında hissedebilmektedirler

Küreselleşmeyle birlikte, dışa açılma ve sermayenin mobilitesi arttıkça sermayenin, dış yatırım gelirlerinin ve kurumlar üzerindeki vergi yükünün hafiflediği bir gerçektir. Buna karşın, küreselleşme ek vergi geliri ihtiyacının ortaya çıkardığı vergi yükünü bireysel yatırımcılar ve işletmeler üzerine kaydırmıştır(Özdemir, 2006).

Yaşanan gelişmelere, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler iki şekilde cevap verebilmektedirler. Birinci olarak, vergi yükünü (mobil) sermayeden (daha az mobil) emek üzerine kaydırmaktadırlar. İkinci olarak da, emek üzerine siyasi ve ekonomik açıdan vergi yüklemekte zorluklar bulunduğundan kamu harcamalarını azaltma yoluna gidebilmektedirler. Ancak, bu ikinci seçenekte gene siyasi açıdan zorluklar içermektedir. Diğer taraftan, sermaye üzerine uygulanan vergi oranlarının 1980'lerin başından itibaren gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde keskin şekilde düşme eğiliminde olduğu da açıktır.

Bugün kişisel gelirin vergilendirilmesinde, sedüler gelir vergisi ve kapsamlı gelir vergisi olmak üzere iki tür uygulamaya rastlanılmaktadır. Sedüler gelir vergisi uygulamasında, gelir farklı kategorilere ayrılmaktadır. Ödenecek verginin bulunmasında her bir gelir kategorisinin kendine has hesaplama kuralları ve oranları vardır. Kapsamlı üniter gelir vergisi sistemi altında, vergi mükelleflerinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanır ve toplam gelir aynı vergi oranından vergilendirilir. Yani gelirin formları arasında farklı bir vergilendirme işlemi söz konusu değildir. Tüm gelir türlerinin aynı orandan vergilendirilmesi gerekir. Fakat pratikte, sermayeden elde edilen gelir üzerindeki vergi yükü ile emek gelirleri üzerindeki vergi yükü sosyal ve ekonomik

nedenlerle farklı olabilmektedir. Ekonomik nedenler ağır bastığında sermaye üzerindeki yük, sosyal nedenler ağır bastığında emek üzerindeki yük daha az olabilmektedir.

Mobilitesi yüksek olan faktörler üzerine yurtdışında uygulanandan daha yüksek vergi yükleme, yurtdışına kaçışlara neden olmaktadır. Mobil faktörler üzerine vergi yüklemenin neden olduğu potansiyel sermaye kaçışı dolayısıyla vergi tabanlarındaki daralma, ülkeleri düşük marjinal vergi oranları yüklemeye ya da *ikili gelir vergisi sistemini* uygulamaya yöneltmektedir.

Vergilemede adalet ilkesi, bir toplum içinde yer alan bireylerin vergi ödeme güçleri ölçüsünde vergi yüküne katılmaları olarak ifade edilebilir. Adalet kavramı kesin ve değişmez değildir. Halkın anlayışına, zamana ve yere göre değişebilir. Vergi adaletini sağlamada herkes için geçerli ölçüler bulmak mümkün olmadığından, en az geçim indirimi, ayırma prensibi, artan oranlı tarife vb. gibi bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşılacak istenmektedir(Aksoy, 1988). Sermaye gelirinin düşük orandan vergilendirilmesi, adalet ilkesi açısından sorunlara yol açabilmektedir.

İkili gelir vergilemesinde, sermaye gelirin düşük vergi uygulanması sayesinde sermaye kaçışının önlenip sermaye girişinin teşvik edildiği ve dolayısıyla vergi tabanının genişlediği söylenebilir. Vergi tabanını genişletmek gelir dağılımı üzerinde etkilidir. Vergi tabanını genişletmenin yatay adaleti arttırması olasıdır. Gelir ve kurumlar vergileri arasında entegrasyon sağlama, gelişmekte olan ülkeler açısından daha da önemlidir. Çünkü gelişmekte olan ülkeler, az gelişmiş ülkeler gibi sermaye kıtlığı çekmeseler bile ciddi bir sermaye ihtiyacı içerisindedirler. Dolayısıyla vergi entegrasyonunun olmadığı bir ortamdaki çifte vergileme, bu ülkelerin ihtiyacı olan kurumsal sermayenin olumsuz yönde etkilenmesine yol açabilecektir (Karaca, 2001a).

Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında herhangi bir entegrasyonun bulunmaması durumunda klasik sistem söz konusudur. Ayrıca bu iki verginin birleştirilmesi amacıyla; tam entegrasyon ve kısmi entegrasyon sağlayan yöntemler geliştirilmiştir. Entegrasyon modellerinden biri olan tam entegrasyonda, ortaklara kâr payı dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın bütün kurum gelirlerinin dağıtılmış gibi kabul edilerek vergilendirilmesi söz konusudur. Kısmi entegrasyon modelleri de kar dağıtımına dayanır.

### 3.2.2. Hukuki Boyutu

#### 3.2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunları Genel Gerekçeleri ile Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Gerekçesi

Ülkemizde kanun yapma süreci 1982 Anayasası ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü ile belirlenmiştir. İç Tüzüğe göre kanun süreci kanun tasarıları ya da kanun teklifleri ile başlar. Kanun Gerekçesinde tasarının tümü ve maddeleri hakkında bilgiler, kaldırılması veya eklenmesi istenilen hükümlerin neler olduğu, niçin çıkartıldığı, amacının ne olduğu, neyi amaçladığı, neyi amaçlamadığı, nasıl uygulanacağı, neden kaldırılması, değiştirilmesi veya eklenmesinin gerekli görüldüğü açıklanır. Bu nedenle kanun gerekçeleri çoğu kez kanun metinleri kadar önemlidir. Gerekçenin önemi yasa maddesi ile gerçek hayat arasındaki ilişkiden kaynaklanmaktadır. Yasa maddeleri öngörülen genel durumları düzenleyen ve soyut kuralları koyan metinlerdir. Sadece yasa metinlerine bakarak değerlendirme yapmak her zaman mümkün olmayabilir. İşte böyle durumlarda soyut olan yasa maddesini somut olan olaya uygulayabilmek için kullanılan tekniklerden biri de kanun gerekçelerine bakarak yorum yapmaktır. Yorumun amacı kanun hükümlerinin koyulmalarındaki gerçek iradenin saptanması ve gerçek anlamın belirlenmesidir. Madde metni “ne yapıldı?” sorusunun cevabını, madde gerekçesi ise “neden yapıldı?” sorusunun cevabını vermelidir. Gerekçeye bakılarak yapılan yorum yöntemine “Amaçsal (Tarihi) Yorum Yöntemi” denilmektedir. Bu yöntemde kanun koyucunun kanuni düzenlemeyi yaptığı dönemdeki amacı araştırılarak kanun hükümlerinin anlamı çözümlenemeye çalışılır. Bu bölümde “Amaçsal (Tarihi) Yorum Yöntemi” ile 5422, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 27 Mayıs 2013 tarihli Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın amacının ne olduğu, neyi amaçladığı, neden ortaya çıktığına gerekçeleri irdelenerek açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

##### 3.2.2.1.1. 5422 Sayılı Kanun

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 3 Haziran 1949 tarihinde T.B.M.M.'nde kabul edilmiş ve 10 Haziran 1949 gün ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun genel gerekçesi şu şekildedir.

*“Girişilen vergi reformu 3 esas vergi ile bütün vergileri şâmil bir ana tatbikat kanunundan tereküp etmektedir. Vergilerin birincisi ve en ehemmiyetlisi şüphesiz ki, “Gelir Vergisi” dir.*

*Gerçek kişilerin tâbi bulunduğu bu vergiyi “Kurumlar Vergisi” ikincisi bir esas vergi olarak, takip etmektedir.*

*Vergi tasarısında “Kurum” tâbiri “Corporation Körperschaft” mukabilinde kullanılmıştır. 1. — Gelir Vergisinden Kurumlar Vergisinin Ayrılması:*

*Yeni vergi sisteminde kurumların ayrı bir vergiye tâbi tutulmasının sebepleri şunlardır:*

- 1. Kurumların vergilendirilmesinde, vergi prensipi ve vergi tekniği bakımlarından birçok hususiyetleri vardır. Gerçek kişilerin Gelir Vergisinde, mükelleflerin şahsi ve medeni durumu, aile külfeti, en az geçim seviyesi gibi âmiller üzerinde durulur; ve bu verginin tekniği de daha ziyade bu esaslara dayanır. Halbuki, gerçek kişilerin, hüviyetine bağlı olan bu gibi âmiller Kurumlar Vergisinin bünyesine tamamen yabancısıdır. Kurumlarda hâkim olan yegâne unsur “Sermaye”dir; kurumların iktisadi ve mâli varlığı sadece bu unsurla izah ve ifade edilir. Bu itibarla şahsi ve psikolojik mülâhazaların yerine, sermayenin tarzı teşekkülü, miktarı, iştirak münasebetleri, fesih birleşme ve tasfiye vaziyetleri, ihtiyatlar teşkili dağıtılacak kazanç miktarı ve bunun dağıtılması şekli gibi malî hususiyetler ön plâna geçer.*
- 2. Gelir Vergisinde “Esnaf muaflığı” kabul edilmiş ve bu verginin tekniğinde defter tutma gibi formaliteler bakımından mükelleflerin seviyelerine göre bazı tefrikler yapılmıştır. Halbuki kurumlar, hakkında prensip itibariyle böyle tefrikler yapılmasına mahal yoktur.*
- 3. Gelir Vergisinde, gelirin miktarı ile şahsi ihtiyaç arasındaki münasebet göz önünde tutularak şiddetli bir “Müterakkilik” caridir. Halbuki ödeme kabiliyetleri iktisadi varlıkları sadece “Sermayeye dayanan kurumlar hakkında” müterakkilik esası, prensip itibariyle, bir mâna ifade etmez. Gerçi, bazı vergi sistemlerinde sermaye şirketleri hakkında da mahdut ölçüde bir nevi müterakkiliğin tatbik edildiği ve daha ziyade “Çek usulü” denilen bir sistemde bu müterakkiliğin rantabiliteye göre ayarlandığı görülmekte ise de, bu usulleri müterakkilikten ziyade “Mütedennilik” şeklinde mütalâa etmek doğrudur.*
- 4. Gelir Vergisinde “Ayırma” kaidelerinin icabı olarak, emek kazanç ile, memzuç kazanç ve sermaye iradı arasında mutlaka bir ayrılık gözetilir. Kurumların vergilendirilmesinde bittabi bu prensip tatbik sahası bulamaz. Zira, kurumların gelir membalarında bir vahdet vardır. Bu memba sadece şirket veya müessese sermayesidir.*

5. Kurumların ayrı bir vergiye tâbi tutulması, gerek şahsi gelir vergisinin gerekse kurumlara ait verginin daha vazih ve daha derli toplu bir şekilde tedvin edilmesine imkân verir. Bunun ise, bilhassa tatbikat bakımından pek büyük bir önemi vardır.

*Kurumların miktarı mahdut, fakat bunlardan alınan verginin tutarı yüksektir. Mükellefi mahdut, hasılatı yüksek, tekniği ayrı bir vergi, büyüklü, küçüklü yüz binlerce mükellefe şâmil şahsi gelir vergisinin içine gayri tabi bir surette sıkıştırılır. Yani gerek mevzuat gerekse tatbikatta bu iki büyük vergi birbirine karıştırılırsa, ikisinin de tatbik kolaylığı kaybolmuş olur.”*

### **3.2.2.1.2. 5520 Sayılı Kanun**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13 Haziran 2006 tarihinde T.B.M.M.'nde kabul edilmiş ve 21 Haziran 2006 gün ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun genel gerekçesi şu şekildedir.

*“1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on bir yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da muhtelif tarihlerde gerçekleştirilen düzenlemelerle bu Kanunun güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermesi sağlanmaya çalışılmıştır.*

*Kuşkusuz, 5422 sayılı Kanun, tıpkı 5421 ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunları gibi, Türk vergiciliğinde önemli bir köşe taşı olmuştur. Açıktır ki, bundan sonra da bu alanda yapılacak her türlü atılımın, açılımın ya da reformun bu birikimi bir kenara itmesi söz konusu olamaz. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ile 5422 sayılı Kanun arasında hala çok yakın bir bağın, benzeşmenin ve kimi konularda belirgin bir devamlılık ilişkisinin varlığını bu bağlamda yorumlamak doğru olur.*

*1990'lı yıllar boyunca dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle beslenen küreselleşme olgusuna paralel olarak sosyal, siyasal ve ekonomik yapılarımızın dış dünya ile giderek daha fazla etkileşim, hatta bütünleşme süreci içine girmesi, yeni fırsatlara ve elbette yeni risklere de kapı aralamıştır. Çok da uzak olmayan bir geçmişte yaşadığımız önemli krizlerin ardından, hukuki, siyasi ve iktisadi alanlarda azimle kat etmeyi başardığımız mesafeler, eğer yeterli altyapılarla donanabilirse, yeni dönemde ülkemizin önünde açılacak ufukların ne denli geniş olduğu görülecektir. Kendiliğinden olduğu kadar ülkemizin uzun dönemli stratejik*

*menfaatleri doğrultusunda alınan yönetsel kararlar çerçevesinde iradi olarak da yöneldiğimiz bütünleşme süreçlerinin, ülke olarak elde edebileceğimiz en yüksek yararları sağlayacak biçimde gerçekleşmesi, bu konudaki kararlılık ve değişimi yönetme becerimizle sıkı sıkıya ilintilidir.*

*Bu bağlamda, öncelikle ele alınması gereken konular arasında, çağın gerekleri ve gerçekleri ile bağdaşır bir hukuki altyapı oluşturma hedefi önemli bir yer tutmaktadır. Bilindiği üzere, şu ana kadar bu hedefe yönelik ciddi adımlar atılmış bulunmaktadır. Yeni Medeni Kanunun ve Ceza Kanununun kabulü, yeni bir Ticaret Kanunu oluşturulması için gerekli çalışmaların başlatılması, bu konuda akla ilk gelen örneklerdendir.*

*... Kurumların kâr dağıtımını da dahil olmak üzere toplam vergi yükü % 65'lerden % 45'ler seviyesine indirilmiş ve sistemin önünü tıkayan unsurlara ilişkin ivedi çalışmalar yapılmıştır.*

*Stratejisinin üçüncü ve son aşamasında ise vergi sisteminde yapısal dönüşümün sağlanmasıdır.*

*Vergi sistemindeki yapısal dönüşüm esasen üç ana ilke üzerinde şekillendirilmektedir. Bu ilkeler;*

*-Vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit bir şekilde uygulanabilir olması,*

*- Mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde istikrarlı ve öngörülebilir, aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması,*

*-Mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmayı ve mükelleflerin gönüllü uyumunu esas alan ve bilgi teknolojilerinin de yardımıyla vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayan bir idareye sahip olunması,*

*şeklinde özetlenebilir.*

*Bu amaçladır ki, 2005 yılının başından itibaren başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanununun yazım çalışması başlatılmış ve Maliye Bakanlığımız bünyesinde; kamu, özel sektör, sivil toplum örgütleri ve akademisyenlerden geniş katılımın sağlanması ve nitelikli uzmanların ortak çalışması sağlanarak, toplumsal mutabakata dayalı ve geniş katılımı hazırlanmış olan Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ortaya çıkmıştır.*

*Tasarının, bir strateji çerçevesinde yürütülen reformların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekir. Tasarı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temelleri ve birikimi üzerine inşa edilen; buna karşılık içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştıran ve aynı zamanda,*

- Büyümeyle destekleyen,*
- Mükelleflerin gönüllü uyumunu gözetken,*
- Vergi güvenliğini güçlendiren,*
- Geniş tabanlı,*
- Düşük oranlı,*
- Yaşanabilir bir vergi ortamı sağlayan yenilikçi bir anlayışla ele alınmıştır.*

*Esasen bu özellik, Tasarının sadece içeriğinden değil, sistematüğinden dahi anlaşılabilir. Ticaretin ya da genel olarak ekonomik faaliyetlerin her zamankinden daha fazla ve giderek de hızlanan bir eğilimle uluslararası boyutlar kazanması, kapalı bir ekonomik ve siyasi yapı içerisindeymiş gibi sadece ulusal şirketlerin yurt içi faaliyetlerini kapsayan türden kanunlar oluşturulmasına asla olanak tanımamaktadır. İçinde bulunulan yeni dönem, yabancı sermaye olgusunu günlük iktisadi kararlarla yönetilebilir olmaktan çıkarmış ve hukuki altyapıların da bu gerçeği kavrayacak biçimde tasarlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu itibarla, bu güne kadar 5422 sayılı Kanun uygulamasında değişik hükümler arasına bütünlük arz etmekten çok uzak kalan bir dağınıklıkla serpiştirilmiş bulunan dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler ekli tasarıda sistematik biçimde bir araya getirilmiş ve hükümlerin iç bütünlüğü sağlanmış durumdadır.*

*Kuşkusuz, yukarıda aktarılan ve özetlenen çevresel koşullar bağlamında, tasarının getirdiği yenilikler bu sistematikte sınırlı değildir. Tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri de titizlikle irdelenmiş, kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele gibi başlıklar da uygun biçimde yeni tasarıdaki yerini almıştır. Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya*



*geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanıma kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak tasarıya alınmıştır.*

*Madde gerekçelerinin aktarılması sırasında da görüleceği üzere ekli tasarının bu güne kadar uygulaya geldiğimiz ve bize sağladığı birikimi kesinlikle yadsımadığımız 5422 sayılı Kanuna nazaran arz ettiği başka farklılık ve yenilikleri de bulunmaktadır.*

*Özellikle yabancı sermaye çekmek ve çevre ülke konumundan kurtularak uluslararası iktisadi faaliyetlerin yoğunlaştığı bir merkez düzeyine erişebilmek için alınan vergisel önlemlerle, neredeyse her gelişmişlik düzeyinden onlarca ülke diğerleriyle kıyasıya bir rekabet içine girmiştir. Bu çerçevede vergi oranları, söz konusu rekabetin önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Başta Merkez ve Doğu Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülke bugün “düz vergi” (flat tax) olarak isimlendirilen uygulamalara başvurmakta ve vergi oranlarını olabildiğince düşürmektedir. Bu rekabet olgusuna kayıtsız kalmak olanaksız olduğu gibi, akıllıca da değildir. Dolayısıyla ekli tasarının otuzikinci maddesinden de görüleceği gibi kurumlar vergisi oranının sözü edilen bu çevresel koşullar da dikkate alınarak yeniden tespit edilmesine özen gösterilmiştir.*

*Tasarının içerdiği önemli bir diğer yenilik de bu güne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmış olmasıdır. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun vergi kesintisine ilişkin hükümleri başlangıçta (5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu) sadece gerçek kişilerin ticari kazançlar dışındaki gelir unsurlarını hedef alan bir anlayışla oluşturulmuş olduğu halde, zaman içinde mevcut kesintilerin uygulama alanı genişletilmiş ve nihayet kurum kazançlarını da içeren bir görünüme bürünmüştür. Bugün itibarıyla kesinti yönteminin sağladığı kolaylıklardan vazgeçmek elbette söz konusu değildir. Ancak, kurumlar vergisine tabi olanların kurum kazançlarını ilgilendiren işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi de olamaz.”*

### **3.2.2.1.3. 27 Mayıs 2013 Tarihli Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı**

Mevcut vergi sistemimizde gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki temel kanun bulunmaktadır. 27 Mayıs 2013 tarihli Tasarı ile ek, geçici ve mükerrer maddeleriyle birlikte 210 maddeyi aşmış olan 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanunu ile 45 maddeden oluşan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kaldırılarak, 92 maddeden oluşan gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği yeni bir Gelir Vergisi Kanunu oluşturulması öngörülmektedir. Söz konusu Tasarının genel gerekçesi şu şekildedir.

*“Ülkemiz, sürdürülebilir ekonomik kalkınma anlayışı ile küresel ölçekte yüksek rekabet gücüne dayalı ve gelişmiş ülkelerle uyumlu yasal altyapıya sahip olarak, Dünyanın ilk on ekonomisi arasına girmeyi hedeflemektedir. Bu hedefe ulaşmada kullanılacak en önemli araçlardan biri vergi politikasıdır.*

*Etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek; istihdamı, üretimi, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini artırmak ve bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılmasına katkıda bulunmak bu Tasarının temel hedefleri arasında yer almaktadır.*

*Bu temel hedefler doğrultusunda hazırlanan tasarı ile günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sistemi öngörülmektedir.*

*Mevcut vergi sistemimizde gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, dışa kapalı ekonominin nispeten hâkim olduğu bir dönemde hazırlanmış ve 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana. Türkiye dış dünyaya daha fazla açılmış, serbest piyasa ekonomisi her alanda uygulanmaya başlanmıştır. Kanunu ekonomideki değişimlere daha uygun hale getirebilmek için zamanla yeni düzenlemeler yapılmış; ancak yapılan değişiklikler bir bütünlük arz etmediğinden, sistematik bozulmuş. Kanun; basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Ayrıca, yapılan bu değişiklik ve eklemeler sonucu, Kanununun madde sayısı 210'u aşmıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanununda bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olması da öngörülebilirliği azaltan bir unsur olmuştur.*

*Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki ayrı kanunda düzenlenmiş olması; indirim, istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olmaktadır. Mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve*

*kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi Tasarı hazırlanırken esas alınan çalışma eksenlerinden biri olmuştur.*

*Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye'de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH'ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre OECD ülkelerinde bu oran %11.4'tür. Türkiye, OECD ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.*

*Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birlikte bir bütünlük içerisinde ele alınarak ve yukarıda belirtilen hususlar gözetilerek yazımı amacıyla. Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen çalışmalara, kamu ve özel sektör temsilcilerinin yanı sıra sivil toplum örgütleri, akademisyenler ve uzmanlar da katkıda bulunmuştur.*

*Tasarı, ülkemizin uzun dönemli stratejik hedef ve politikalarına uygun olarak hazırlanmış, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen ve Türk Vergi Sisteminin köşe taşlarını teşkil etmiş olan 5421, 5422, 193 ve 5520 sayılı Kanunların üzerine inşa edilmiştir.*

*Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının hazırlanmasında aşağıda belirtilen ilkeler dikkate alınmıştır:*

- *Yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi*
- *Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması*
- *Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi*
- *Vergi güvenliğinin güçlendirilmesi*
- *Sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu düzenlemelerin yapılması*
- *Yürütmede esneklik ve etkinliğin artırılması*

...

*Hâlihazırda ek, geçici ve mükerrer maddeleriyle birlikte 210 maddeyi aşmış olan Gelir Vergisi Kanunu ile 45 maddeden oluşan Kurumlar Vergisi Kanunu birleştirilerek, tasarıdaki madde sayısı toplamda 92'ye indirilmektedir.*

*Tasarıda, her bir gelir unsurunu ilgilendiren istisna ve muafiyetler ile giderler ve özellikli müesseseler, ilgili bölümlerine taşınmakta, unsurlar itibarıyla giderler uyumlaştırılmakta ve böylece Kanunda bir bütünlük sağlanmaktadır. Önceki unsurlar ile aynı olan giderlere atıf yapılmak suretiyle içeriği gereksiz yere uzatan tekrarlara yer verilmemekte, dolayısıyla Kanun daha sade bir hale getirilmektedir.*

*Kanunun daha basit ve anlaşılır bir hale getirilmesi için vergi kesintisi yükümlülükleri gelir unsurları itibarıyla gruplandırılmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında ayrı ayrı düzenlenmiş hükümler tek bir çatı altında birleştirilmektedir.”*

### **3.2.2.2. Gerekçelerin Değerlendirilmesi**

Gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi 5422 sayılı Kanunla Türk Vergi Sistemine dâhil olmuş 5520 sayılı Kanunla da ayrı kurumlar vergisi uygulamasına devam edilmiştir. Özellikle 5422 sayılı Kanunun gerekçesi vergi literatüründeki kurumların ayrıca vergilendirilmesi gerektiği görüşüyle paraleldir. Bu görüşü şöyle özetleyebiliriz. Kurum kazançları da nihayetinde bireylere yöneldiği için ilk bakışta kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesinin gerekmediği sonucuna ulaşılabilir. Ancak kurum olmanın birey olmaktan farklı olarak kazandırdığı kimi avantajlar nedeniyle kurumların ayrıca vergilendirilmesi gerekir. Örneğin kurum ortaklarının alacaklılara karşı tüm malvarlığıyla değil, koydukları sermaye nispetinde sorumlu olmaları, sermaye piyasasının finansman imkânlarından faydalanabilmeleri gibi avantajları mevcuttur. Neticede; kurumların onu meydana getiren ortaklardan ayrı ve bağımsız bir hukuki kişiliği vardır. Bu hukuki kişiliğin kendine has yetki, sorumluluk, amaç ve araçları bulunmaktadır. Bundan dolayı, ayrı bir hukuki kişiliğe ve üretim birimi olma niteliğine sahip bulunan kurumların sözü edilen nitelikleriyle yarattıkları ayrı kişiliğe ait gelirin de kurumlar vergisiyle ayrıca vergilendirilmesi gerekir.

Ancak vergi literatüründe özellikle son yıllardaki gelişmeler gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonuna yöneliktir. Bu görüşü ise ana hatlarıyla şu şekildedir. Kurumların/şirketlerin sahipleri de kişilerdir ve bireyler nihayetinde gelir elde edebilmek amacıyla şirket kurarlar. Dolayısıyla kurum kazançları eninde sonunda bireylerin kazançlarına dâhil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançları üzerinden gelir vergisi öderler. Bu nedenle kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesi çifte vergileme sonucunu doğurur. Bu sonucu engellemek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi

entegre edilmeli yani bütünleştirilmeli ve herhangi bir kurumdan kâr payı elde eden gerçek kişinin, bu kâr payı dolayısıyla muhatap olduğu vergi yükünün, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlere ilişkin vergi yükü ile aynı olması sağlanmalıdır.

Özellikle küreselleşmeyle beraber uluslararası vergi avantajının ülkeler bakımından önem kazanmasına paralel olarak tam entegrasyon olmasa bile kurum kazançlarının çifte vergilendirilmesini önlemeye ya da azaltmaya yönelik kısmi uygulamalar yaygınlaşmaya başlamıştır. Dünyada gelir ve kurumlar vergilerinin ayrı birer kanun olarak yer aldığı ülkeler olmakla birlikte tek bir kanun ile hem bireylerin hem de kurumların vergilendirildiği örnekler de mevcuttur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde sadece bu iki kanun da değil, tüm vergi kanunları "USC, Title:26 Internal Revenue Code" adını verdikleri tek bir yasa da yer almaktadır(Ozansoy, 2010).

27 Mayıs 2013 tarihli tasarı ile de gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınacak vergi birleştirilerek tek bir kanun bünyesinde toplanmakta ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlükten kaldırılması öngörülmektedir. Şüphesiz ki; değişikliklerin kapsamını Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununun dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak tek kanun haline getirilmesi ile sınırlamak doğru olmayacaktır. Genel gerekçede; Tasarı ile günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sisteminin önemine vurgu yapılmıştır. Yine Gerekçede yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, dışa kapalı ekonominin nispeten hâkim olduğu bir dönemde hazırlandığı, ancak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana, Türkiye'nin dış dünyaya daha fazla açılarak, serbest piyasa ekonomisinin her alanda uygulanmaya başlandığı, bu çerçevede Kanunu ekonomideki değişimlere daha uygun hale getirebilmek için zamanla yeni düzenlemeler yapıldığı; ancak yapılan değişikliklerin bir bütünlük arz etmemesi sonucu, sistematüğın bozulduğu, Kanunun basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaştığı belirtilmiştir. Yapılan bu değişiklik ve eklemeler sonucu, Kanununun madde sayısının 210'u aştığı ve bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olmasının da öngörülebilirliği azaltan bir unsur olduğu, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki ayrı kanunda düzenlenmiş olmasının indirim, istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olduğu, bu mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde

olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesinin tasarı hazırlanırken esas alınan çalışma eksenlerinden biri olduğu da belirtilmiştir.

Ayrıca gerekçede mevcut yapıya ilişkin yukarıdaki değerlendirmelere ilave olarak gelir üzerinden alınan vergilere yönelik aşağıdaki tespitler de yapılmıştır.

*“Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye’de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH’ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre O.E.C.D. ülkelerinde bu oran %11,4’tür. Türkiye, O.E.C.D. ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.”*

Kısacası tasarının gelir üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payını artırma ve vergi adaletini sağlamak gibi hedefleri de olup; kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı gerekçede belirtilmiştir. Ayrıca beyanname veren mükellef sayısında artış da öngörülmektedir. Diğer taraftan Tasarıda, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen ve Türk Vergi Sistemi’nin köşe taşlarını teşkil etmiş olan 5421, 5422, 193 ve 5520 sayılı Kanunların üzerine inşa edildiğini görmekteyiz.

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı genel olarak bakıldığında mevcut gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi ile oluşturulmuş ve belirli alanlarda yaşanan problemlerin çözüldüğü, belirli konuların daha açıkça belirtildiği, belirli istisna ve indirimlerin daraltıldığı; ancak genel vergilendirme ve beyan sisteminin korunduğu bir Kanunu öngörmektedir. Yeni Gelir Vergisi Tasarısı vergi uygulamalarında farklı bir reform getirmemekte, gelirin yine kaynak prensibine göre tespiti anlayışını sürdürmekte, beyan sisteminde de aynı uygulamaları devam ettirmektedir.

Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması vergilemenin temel prensibi olup, ödeme gücünün en iyi göstergesinin de gelir olduğu kabul edilmektedir. Genel olarak geliri tanımlayan ve kapsamını belirleyen iki teori bulunmaktadır. Bunlar net artış teorisi ve kaynak teorisidir. Geliri tanımlayan net artış teorisine göre, vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde kaynak ve devamlılık ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bir kişinin geliri, belirli bir dönemde yaptığı harcamaları ile yine

aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin (artış veya azalış) toplamından ibarettir. Kaynak teorisine göre ise gelir; kişilerin, sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre, gelir sayılabilmesi için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. 4369 sayılı Kanun ile gelirin tanımı net artış teorisine göre yapılmıştı ama yürürlüğe girmeden 4444 sayılı Kanun ile tekrar kaynak teorisine dönmüştür. Yeni tasarıda kaynak teorisi anlayışının aynen sürdüğünü görmekteyiz.

Tasarıda, gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançlarının gelir vergisine tabi olduğu belirtilerek, gelir unsurları sayılmaktadır. Kanunda kaynak teorisi esas alınmakla birlikte dünya uygulamaları da dikkate alınarak Kanunda sayılan diğer kazanç ve iratların da vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın "Başlangıç" bölümünde bu Kanun'un amacının gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınacak gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu belirtilmiştir. Amaç hükmünden de anlaşılacağı gibi Kanun'un en temel özelliği, vergi sistemimizde gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir kanunda toplanacak olmasıdır. Böylece gerçek kişilerin gelirlerini vergileyen bir Gelir Vergisi Kanunu ile kurumların kazançlarını vergileyen ayrı bir Kurumlar Vergisi Kanununun varlığı son bulacak ve bu iki kanun birleştirilerek tek bir Gelir Vergisi Kanunu oluşturulacaktır. Verginin konusunu gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları oluşturmaktadır. Mevcut Gelir Vergisi Kanununda yer alan kaynak teorisi yaklaşımı aynen korunarak gerçek kişiler bakımından verginin konusuna giren gelir unsurları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Serbest meslek kazançları
- Ücretler
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Gerçek kişiler bakımından vergiye tabi “gelir” yukarıdaki unsurlardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarı olacaktır. Vergiye tabi kurum kazancının tespitinde de söz konusu unsurlardan bir hesap döneminde elde edilen safi kurum kazancı dikkate alınacaktır.

Aşağıdakiler, gelir vergisinin mükellefi olarak sayılmıştır:

- 1) Gerçek kişiler
- 2) Kurumlar
  - a. Sermaye şirketleri
  - b. Kooperatifler
  - c. İktisadi kamu kuruluşları
  - d. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
  - e. İş ortaklıkları

Görüleceği üzere, mevcut Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının kapsadığı mükellefler aynen korunmaktadır.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ile gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının basit, sade ve anlaşılabilir bir kanun sistematiği içeren Gelir Vergisi Kanunu altında tek bir kanun haline getirildiğini, daha önce gerek Kurumlar Vergisi gerekse Gelir Vergisi Kanunlarında bulunan bazı istisna ve indirimlerin daraltıldığını ve bazı gelir unsurlarının ise kaynakta kesinti yerine beyanname ile vergilendirilmesi yoluna gidildiğini görmekteyiz. Tasarıda ne gelir vergisi oranları ne de kurumlar vergisi oranları için bir değişiklik bulunmamaktadır. Bir dönem kaldırılarak Gelir Vergisi Kanunu'nun içinde yer alması düşünülen Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile ilgili olarak Tasarıda herhangi bir değişiklik öngörülmediğini, dolayısıyla bu Kanun açısından eski uygulamanın aynen devam edeceğini söyleyebiliriz.



# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi sisteminde 1949, 1950 yılları bir dönüm noktasıdır. Çünkü, Türkiye Büyük Millet Meclisinde 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan mali reform kanunları 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, Avrupa ülkelerini takiben 1950 yılında mümkün olmuştur.

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramıştır. 1950 yılından 2006 yılına kadar 55 yıldır çeşitli ek ve değişikliklerle ve 80'i aşkın maddesiyle yürürlükte kalan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa bırakmıştır. Şu sıralarda da 27 Mayıs 2013 tarihli Tasarı ile ek, geçici ve mükerrer maddeleriyle birlikte 210 maddeyi aşmış olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 45 maddeden oluşan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kaldırılarak, 92 maddeden oluşan gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği yeni bir Gelir Vergisi Kanunu oluşturulması öngörülmektedir. Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki ayrı kanunda düzenlenmiş olması; indirim, istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olmaktadır. Mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi tasarıyla amaçlanmıştır.

Çağımızda birçok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkede yaygın olarak kullanılmasına rağmen, kurumlar vergisi maliye literatüründe en çok tartışılan vergilerden birisidir. Bu konudaki tartışmalar daha çok “Niçin ayrı bir kurumlar vergisi?” sorusu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Kurumlar vergisini savunanlar, tüzel kişi olarak kurumların bağımsız bir ödeme gücüne ve hukuki ayrıcalıklara sahip olduklarını belirterek, kurum kazançlarının gelir vergisinden ayrı olarak vergilendirilmesinin doğal

olduğunu ileri sürmektedirler. Yine aynı bakış açısına göre, kurum kazançlarını gelir vergisi yoluyla tam olarak vergilendirmek çok zordur. Gelir vergisinin, özellikle dağıtılmayan karları, diğer ihtiyatları ve yabancı ortakların gelirlerini bütünüyle kavrayamadığı ve dolayısıyla kurumlar vergisinin gelir vergisini tamamlayıcı bir özelliği olduğu ileri sürülmektedir. Yine aynı yaklaşıma göre ise, vergi idaresi açısından kurumların vergilendirilmesi diğer kaynaklara göre daha etkindir. Çünkü, mükellef sayısı görece olarak azdır ve kurumların vergi kaçırması daha zordur. Kurumlar vergisini savunan görüşlerden biri de bu vergiyi ayırma kuramının bir uygulama şekli olarak ele alan yaklaşımdır. Ayırma kuramına göre, vergi ödeme gücünü belirleyen faktörlerden biri de gelirin elde edildiği kaynağın niteliğidir. Bu amaçla, kurum kazancı sermaye geliri olarak, emek gelirlerine kıyasla daha yüksek vergi ödeme gücünü temsil ettiği için, şirketlerin gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisine tabi tutulması doğaldır.

Genel olarak kurum kazancına kurumlar vergisi uygulandıktan sonra, dağıtılan kısım hissedarların geliri olarak ikinci kez gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Tartışılmalı olan aynı kaynağın iki kez vergilenmesi savına karşılık, ileri sürülen görüş de şöyle özetlenebilir. Kurumlar ayrı bir hukuki kişiliktir ve bu durum hissedarların sorumluluklarını sınırlaması nedeniyle kişilerin hisselerine tekabül eden kazancını şahıs bünyesinde vergileme yanında kurum bünyesinde de vergilenmelidir.

Nitekim 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde “*Kurumların vergilenmesinde, vergi prensibi ve vergi tekniği bakımlarından birçok hususiyetler vardır. Gerçek kişilerin gelir vergisinde, mükelleflerin şahsi ve medeni durumu, aile külfeti, en az geçim seviyesi gibi amiller üzerinde durulur ve bu verginin tekniği de daha ziyade bu esaslara dayanır. Halbuki kurumlarda hakim olan yegane unsur “sermaye”dir. Kurumların iktisadi ve mali varlıkları sadece bu unsurla izah ve ifade edilir. Bu itibarla şahsi ve psikolojik mülahazaların yerine, sermayenin tarzı teşekkülü , miktarı, iştirak münasebetleri, fesih, birleşme ve tasfiye vaziyetleri gibi mali vaziyetler hususiyetler ön plana çıkar.*” denilerek neden gelir vergisinden ayrı bir vergi kanun tasarısı sunulduğunun gerekçesi açıklanmıştır.

Ayrı bir kurumlar vergisine karşı olanların ileri sürdüğü en önemli görüş, kurumlar vergisinin mükerrer vergilendirmeye neden olduğudur. Entegrasyonist görüş olarak da bilinen bu görüşe göre, kurumların elde ettiği kazançlar kurum ortakları arasında dağıtılmakta ve ortaklar bu kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu durumda, kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi almanın, vergicilik ilkeleri ile bağdaşmayacağı ileri sürülmektedir.

Ancak bugün için gerek ülkemizde gerek diğer gelişmiş ülkelerde böyle bir tartışma önemini kaybetmiştir diyebiliriz. Günümüzde esas tartışılan nokta, gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun sağlanıp sağlanamadığı ile ilgilidir. Bu entegrasyonun ihmal edilmesi halinde genel vergi sisteminde istenmeyen durumlar olacaktır. Eğer kar payları tümüyle vergi dışı bırakılır ve kurumlar vergisi oranı gelir vergisi oranından az olur, kişiler kişisel işletmelere kurum şekli vererek faaliyeti yürütürlerse, bu vergi tabanını bozar. Diğer yandan gelir vergisi oranı kurumlar vergisi oranından az olursa, bu durum kurumları, kurumlar vergisini azaltmak için hisse sahiplerine sürekli daha yüksek ücret ödeme eğilimine sevk edecektir.

Bu nedenlerle sonuç olarak diyebiliriz ki 27 Mayıs 2013 tarihli Tasarı ile kanunlaştırılması düşünülen gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonu isabetli olmuştur. Ancak gözden uzak tutulmaması gerekli hususlar vardır. Şöyle ki;

Türkiye'nin hukuksal olarak kurumlar vergisi açısından dünyadaki gelişmelere uyumu açısından çok da problem yoktur. Çünkü gerek 5422 sayılı Kanun gerekse 5520 sayılı Kanunlar dünyadaki bu konudaki hukuksal ve ekonomik gelişmelerin hemen akabinde gecikmeden ve uluslararası ekonomi ile uyumlu bir şekilde yürürlüğe girmişlerdir. Ancak yine şunu da gözlemleyebiliyoruz ki, uygulama rakamlara istenilen düzeyde yansımamıştır bunu çalışmamızın 3. bölümünde OECD ülkeleri ile karşılaştırmamızda ortaya koyduk. Zaten bu durum 27 Mayıs 2013 tarihli Tasarı Gerekçesinde de şu şekilde dile getirilmektedir. *“Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye’de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH’ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre O.E.C.D. ülkelerinde bu oran %11,4’tür. Türkiye, O.E.C.D. ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.”*

İyi bir “uygulama” iyi bir “kanun” kadar, hatta yerine göre daha da kıymetlidir. Bu durumu şu meşhur benzetmeyle anlatabiliriz. Dünyanın en kaliteli şekliyle üretilmiş bir kemanı hiç de usta olmayan bir keman virtüözünün elinde güzel sesler

çıkaramayacaktır. Aksine özenle yapılmamış bir keman bile usta bir virtüözün elinde güzel sesler çıkarabilecektir. Bu nedenle uygulama boyutunun da gözden uzak tutulmaması gerekmektedir. Tek başına vergi yasalarında yapılan düzenlemeler verginin etkin ve rasyonel bir şekilde toplanması için yeterli olamamaktadır. Şüphesiz vergisel sorunların oluşumunda veya çözülememesinde yasal eksiklikler çok önemli bir unsurdur. Ancak gerekli yasal düzenlemelerin yapılması durumunda dahi, gelir idaresinde ve gelirin denetimi uygulamasında tam efektifliğin sağlanamaması durumunda yine gelirin tam olarak kavranamayacağı aşikârdır.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar:

- [1] Aksoy, Ş.: (1998), “*Kamu Maliyesi*”, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul.
- [2] Alanson, Richard (1985) “*Public Finance*”, Mc Grow-Hill Book Company, USA, 428
- [3] Arpacı A.Ö. (2008), “*Kurum Matrahının Tespitinde Giderler*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- [4] Batirel, Ö.F.: (1984), *Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler*, Garanti Matbaacılık ve Neşriyat, İstanbul.
- [5] Batirel, Ö. F.: (1976), “*Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*”, Met-er Matbaası, İstanbul, 128-129.
- [6] Boadway, R.W.: (1980), “*Corporate Taxation and Investment: A Synthesis of the Neo-Classical Theory*”, Canadian Journal of Economics, Canada, 250-267.
- [7] Bulutoğlu, K.: (2004), *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul.
- [8] Bulutoğlu, K.: (1962), “*Vergi Politikası*”, Temat Yayınları, İstanbul, 1962 Sayfa 193
- [9] Devrim, F.: (1992), “*Kurumlar Vergisinde Yer Alan İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Sermaye Birikimini ve Şirketleşmeyi Teşvik Edici Yönü*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Araştırma Projesi, İzmir,
- [10] Head, J.G.: (1997), “*Company Tax Structure and Company Tax Incidence*”, International Tax and Public Finance, Kluwer Academic Publishers, USA, 61-100,
- [11] Kayağdı N., Kayağdı M.: (2001), “*Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*” Türmob Yayınları-167, Ankara

- [12] Kızılot Ş.: (2000) “*Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar) 5. Cilt*” Yaklaşım Yayınları, Ankara
- [13] Kızılot Ş.: (1990) , “*Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*”, Savaş Yayınları, Ankara 1990, 15.
- [14] Martin, C. J. (1989), “*Tax Policy-Business Influence and State Power: The Case of U.S. Corporate Tax Policy,*”, Adward Elgar Publishing, USA
- [15] Nadaroğlu, H. (2000), “*Kamu Maliyesi Teorisi*” , Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 348-349
- [16] Nas, A.: (1982), “*Kurumlar Vergisinde Yöntemler ve Sorunlar*”, Maliye Araştırma Merkezi Yayınları, 28. Seri, Ankara,133-195.
- [17] Nemli, A.: (1984) “*Kamu Maliyesine Giriş*”, Filiz Kitabevi, İstanbul,
- [18] Özdemir,B.: (2006) “*Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 10.
- [19] Seyidoğlu,H.: (2007), “*Uluslar Arası İktisat, Teori Politika Ve Uygulama*”, Güzem Can Yayınları, 16. Baskı, İstanbul
- [20] Şenyüz, D.: (2003), “*Türk Vergi Sistemi*”, Ezgi Kitabevi Yayınları, 9. Baskı, Bursa.
- [21] Turhan, S.: (1998) “*Vergi Teorisi ve Politikası*”, Filiz Kitabevi, İstanbul, 33–34.

### **Çeviri kitap:**

Stiglitz, J. H.: (1994), “*Kamu Kesimi Ekonomisi*”, Çeviri,Ömer Faruk Batirel, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

### **Tezler**

[1] Aldemir, Ş.: (1997), “*Kurumlar Vergisindeki İstisna ve Muafiyetlerin Makro Ekonomik Sonuçları*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa

[2] Bila, F.: (1986), “*Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Mali ve Ekonomik Fonksiyonlarının Analizi (1950-1985)*”, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

### **Bildiriler**

[1] Akkaya, Ş.: (1993), “*Kurumlar Vergisinin Yansıması*”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul.

[2] Demircan, E.: (2004), “*Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme*”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu :Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya, 534

[3] Turhan S.: (1975), “*Vergileme ve İktisadi Büyüme*”, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:23, İstanbul, 249.

### **Makaleler**

[1] Aydın, S. (1999), “*ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması*”, Vergi Sorunları, Temmuz, İstanbul, 7-29.

[2] Budak, T.: (2006), “*Kurumlar Vergisinde Entegrasyon: 5479 ve 5520 Sayılı Yasa İle Nereden Nereye?*”, Vergi Sorunları, Temmuz, İstanbul

[3] Bulutoğlu, K.: (1958), “*Vergi Teorisi*” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, İstanbul, 202-203

[4] Karaca, Y. (2001a). “*Vergi Entegrasyonu:Teori ve Tartışmalar-I*”, Yaklaşım, Haziran, İstanbul.

[5] Karaca, Y. (2001b). “*Vergi Entegrasyonu: Teori ve Tartışmalar II*” Yaklaşım, Temmuz, İstanbul.

[6] Kaya, H. (2005), “*Vergi İndirimleri ve Kayıtdışı Ekonomi*”, [http://www.alihsanbayir.com/DiscView.asp?=&forum\\_id=6&mid=38&s\\_text=bayir](http://www.alihsanbayir.com/DiscView.asp?=&forum_id=6&mid=38&s_text=bayir), erişim 10.08.2013.

- [7] Kaynak, H., Ögün, İ.: (2000) “*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ile Götürü Giderlerin Muhasebeleştirme ilke ve Esasları*”, Yaklaşım, 88. sayısı eki,Nisan, İstanbul.
- [8] Konor V.: (1996), “*Kooperatiflerde Risturn İstisnası*”, Mükellefin Dergisi, Aralık, İstanbul.
- [9] Kulu M. B.: (1998) “*Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Arasında Vergisel Entegrasyon Teorileri ve Yürürlükteki Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi*”, Vergi Dünyası, Kasım, İstanbul.
- [10] Ozansoy, A.:(2010), “*Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu*”, Mali Çözüm Dergisi sayı 97, İstanbul.
- [11] Önen, Sacit (1985). “*Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi Sorunu*”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Ankara, 221-237.
- [12] Önen, Z. Sacit.: (1988), “*Kurumlar Vergisi, Ekonomik Etkileri ve Yansıma İmkânları*”, *Vergi Dünyası*, Yıl:8, Sayı:88, Aralık, İstanbul,15-23.
- [13] Saraçoğlu, F.: (2009), “*Vergi Entegrasyonu Teorileri*”, Vergi Sorunları, Şubat, İstanbul.
- [14] Tuğay, Osman (2008), “*Kurumlar Vergisi Oranındaki İndirimin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi: Göller Bölgesinde Bir Araştırma*”, Vergi Raporu, Yıl:16, Sayı:104, Mayıs, Ankara, 13-18



## EKLER

Ek Tablo 1		
Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı		
(Piyasa Fiyatlarıyla) 2010		
	Toplam Vergi Geliri	Sosyal Güvenlik Primi Hariç
Avustralya	25,6	25,6
Avusturya	42,0	27,5
Belçika	43,5	29,4
Kanada	31,0	26,3
Şili	19,6	18,3
Çek Cumhuriyeti	34,2	18,9
Danimarka	47,6	46,6
Estonya	34,2	21,0
Finlandiya	42,5	29,8
Fransa	42,9	26,3
Almanya	36,1	22,0
Yunanistan	30,9	20,0
Macaristan	37,9	26,0
İzlanda	35,2	31,1
İrlanda	27,6	22,1
İsrail	32,4	26,8
İtalya	42,9	29,5
Japonya	27,6	16,3
Kore	25,1	19,3
Lüksemburg	37,1	26,3
Meksika	18,8	15,9
Hollanda	38,7	24,7
Yeni Zellanda	31,5	31,5
Norveç	42,9	33,3
Polonya	31,7	20,6
Portekiz	31,3	22,3
Slovak Cumhuriyeti	28,3	16,0
Slovenya	37,5	22,4
İspanya	32,3	20,1
İsveç	45,5	34,1
İsviçre	28,1	21,4
Türkiye	25,7	19,6
İngiltere	34,9	28,2
ABD	24,8	18,5
OECD-Toplam	33,8	<b>24,6</b>

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013

Ek Tablo 2										
Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı (1000)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	10,5	14,2	15,2	16,0	15,6	17,6	17,7	16,1	14,5	14,6
Avusturya	8,6	9,6	10,8	10,1	10,9	12,2	12,5	13,2	11,9	11,9
Belçika	8,6	15,6	17,9	15,5	16,6	17,2	15,6	15,8	14,6	14,9
Kanada	9,9	15,1	14,4	17,4	16,5	17,8	16,2	15,9	15,1	14,5
Şili				4,0	4,7	4,4	10,4	8,0	5,3	7,5
Çek Cumhuriyeti					9,0	7,7	8,9	7,9	7,2	7,0
Danimarka	14,0	22,6	26,6	28,0	30,1	29,8	29,3	28,9	29,1	29,1
Estonya					10,9	7,7	7,4	7,8	7,6	6,8
Finlandiya	12,6	15,8	16,2	17,2	16,5	20,4	16,9	16,7	15,4	15,2
Fransa	5,4	5,6	6,8	6,7	7,0	11,1	10,4	10,5	8,8	9,4
Almanya	10,7	11,8	12,6	11,3	11,3	11,3	11,3	11,5	10,8	10,3
Yunanistan	1,6	2,6	4,5	5,3	6,5	9,4	7,6	7,5	7,5	6,8
Macaristan					8,7	9,5	10,2	10,4	9,8	7,7
İzlanda	5,6	6,8	6,4	9,2	10,6	14,8	18,4	17,8	16,0	15,6
İrlanda	6,4	8,5	11,8	12,1	12,6	13,1	12,1	10,9	10,1	10,0
İsrail					12,8	14,6	13,2	11,2	9,4	9,5
İtalya	4,6	5,4	12,4	13,7	14,1	13,9	14,6	14,8	14,2	14,1
Japonya	7,8	9,1	12,2	14,3	10,1	9,3	10,4	9,6	8,0	8,4
Kore		3,6	4,2	6,4	6,0	6,5	8,4	8,2	7,3	7,1
Lüksemburg	9,9	14,1	17,0	14,0	14,6	14,1	12,4	12,8	13,4	13,6
Meksika			3,4	4,3	3,8	4,6	4,9	5,2	5,0	5,2
Hollanda	11,7	14,2	11,2	13,8	10,9	10,0	10,9	10,7	10,7	10,8
Yeni Zelanda	14,5	18,9	21,5	22,0	22,2	19,9	21,8	20,4	18,0	16,9
Norveç	12,9	13,5	16,9	14,4	14,4	19,2	20,5	21,2	19,4	20,2
Polonya					11,1	6,8	8,0	8,1	6,9	6,5
Portekiz	3,9	3,3	6,3	6,9	7,7	9,2	9,1	9,3	8,6	8,4
Slovak Cumhuriyeti					10,3	7,0	5,8	6,2	5,2	5,0
Slovenya					6,5	6,9	8,8	8,4	7,7	7,6
İspanya	3,6	4,1	6,8	10,0	9,4	9,8	12,5	10,2	9,2	9,1
İsveç	18,3	20,8	20,0	21,8	18,6	21,0	18,4	16,8	16,4	16,2
İsviçre	7,2	11,3	11,6	11,8	11,7	13,0	12,8	13,3	13,5	13,0
Türkiye	3,1	5,0	4,3	5,0	4,8	7,1	5,7	5,8	5,9	5,6
İngiltere	11,3	15,6	14,3	14,0	12,6	14,2	14,1	14,3	13,2	13,1
ABD	11,9	11,8	11,6	12,6	12,8	14,9	13,6	12,0	9,9	10,8
OECD-Toplam	8,9	11,2	12,2	12,5	11,8	12,5	12,7	12,3	11,3	11,3

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013*

Ek Tablo 3										
Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1000)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	50,7	56,0	54,6	57,1	55,4	58,0	59,8	59,3	56,1	57,1
Avusturya	25,5	26,1	26,4	25,5	26,3	28,4	30,0	30,8	28,0	28,3
Belçika	27,6	39,5	40,5	36,9	38,1	38,5	35,9	36,1	33,8	34,3
Kanada	38,6	47,2	44,1	48,6	46,4	50,1	49,1	49,1	47,2	46,8
Şili				23,2	25,2	23,3	45,7	37,5	31,1	38,4
Çek Cumhuriyeti					25,0	22,8	24,8	22,7	21,2	20,4
Danimarka	46,8	59,0	57,7	60,1	61,7	60,3	60,0	60,5	61,0	61,1
Estonya					30,0	24,9	23,7	24,7	21,2	19,8
Finlandiya	41,4	43,3	40,8	39,2	36,1	43,1	39,3	39,0	35,9	35,7
Fransa	15,9	15,9	16,0	16,1	16,3	24,9	23,9	24,2	20,7	21,9
Almanya	33,8	34,4	34,8	32,4	30,3	30,1	31,2	31,5	29,0	28,7
Yunanistan	9,1	13,3	17,5	19,9	22,3	27,3	23,3	23,3	24,7	22,2
Macaristan					21,0	24,3	25,2	26,0	24,5	20,4
İzlanda	21,4	22,8	22,7	29,7	34,1	39,9	45,4	48,5	47,3	44,4
İrlanda	25,7	30,0	34,5	36,9	39,1	42,3	39,2	37,6	36,5	36,2
İsrail					35,0	39,6	36,5	33,0	29,9	29,3
İtalya	17,8	21,5	36,8	36,5	35,3	33,2	33,8	34,4	33,0	32,9
Japonya	43,9	44,6	45,8	50,2	38,3	34,8	36,4	33,6	29,5	30,2
Kore		24,3	26,4	32,8	30,1	28,8	31,8	31,0	28,7	28,2
Lüksemburg	35,9	43,1	43,2	39,4	39,3	36,1	34,8	36,0	35,4	36,6
Meksika			22,2	27,1	24,9	27,3	27,7	24,8	28,6	27,8
Hollanda	35,8	34,8	26,4	32,2	26,3	25,3	28,2	27,2	28,1	27,9
Yeni Zelanda	60,5	66,5	69,4	59,6	61,3	60,0	62,9	60,4	56,8	53,7
Norveç	43,4	34,4	39,7	35,2	35,1	45,0	47,9	50,4	45,8	47,0
Polonya					30,6	20,9	23,0	23,5	21,8	20,4
Portekiz	24,6	17,5	25,8	25,7	26,3	29,8	28,1	28,6	28,1	26,9
Slovak Cumhuriyeti					25,6	20,5	19,8	20,9	17,8	17,8
Slovenya					16,7	18,5	23,3	22,6	20,6	20,2
İspanya	24,5	22,0	24,8	30,6	29,2	28,4	33,6	30,7	29,9	28,3
İsveç	54,9	50,5	42,2	41,6	39,3	40,9	38,8	36,2	35,3	35,6
İsviçre	41,1	47,6	46,0	47,2	43,5	44,2	46,4	47,1	46,9	46,2
Türkiye	29,6	42,3	37,0	33,5	28,3	29,5	23,7	23,9	24,1	21,7
İngiltere	37,0	44,8	38,6	39,3	36,9	39,0	39,5	40,0	38,5	37,5
ABD	48,1	46,0	45,4	46,0	46,0	50,5	48,8	45,7	41,1	43,6
OECD-Toplam	34,7	37,1	36,9	37,1	34,0	35,0	35,9	35,3	33,5	33,2

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013

Ek Tablo 4										
Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı(1100)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	7,1	11,1	12,6	12,0	11,4	11,5	10,9	10,2	9,6	9,9
Avusturya	6,8	7,9	9,4	8,3	8,6	9,5	9,4	9,9	9,5	9,5
Belçika	6,4	12,9	15,8	13,4	14,2	14,0	12,1	12,5	12,1	12,2
Kanada	5,8	10,5	11,5	14,7	13,4	13,1	12,3	12,0	11,4	10,8
Şili										
Çek Cumhuriyeti					4,6	4,4	4,2	3,7	3,6	3,6
Danimarka	12,7	21,4	23,4	24,8	26,2	25,6	25,3	25,1	26,3	24,3
Estonya					8,4	6,8	5,8	6,2	5,7	5,4
Finlandiya	10,1	14,1	14,9	15,2	14,2	14,5	13,0	13,2	13,4	12,6
Fransa	3,6	3,8	4,9	4,5	4,9	8,0	7,5	7,6	7,3	7,3
Almanya	8,2	10,3	10,3	9,6	10,2	9,5	9,1	9,6	9,4	8,8
Yunanistan	1,2	1,7	3,6	3,7	3,5	5,0	4,9	4,8	5,0	4,4
Macaristan					6,7	7,3	7,4	7,8	7,5	6,5
İzlanda	5,1	6,0	5,5	8,3	9,7	12,9	13,8	13,2	12,9	12,9
İrlanda	4,2	7,2	10,7	10,5	9,9	9,4	8,8	8,1	7,7	7,5
İsrail					9,7	10,7	8,1	7,4	6,3	6,3
İtalya	2,8	3,8	9,0	9,9	10,4	10,4	11,1	11,5	11,7	11,7
Japonya	3,9	4,9	6,6	7,9	5,9	5,6	5,6	5,7	5,4	5,1
Kore		1,3	2,2	3,9	3,6	3,3	4,4	4,0	3,6	3,6
Lüksemburg	6,9	9,0	10,1	8,4	8,0	7,2	7,1	7,7	7,8	7,8
Meksika										
Hollanda	9,1	11,0	8,2	10,6	7,8	6,0	7,7	7,5	8,7	8,6
Yeni Zelanda	9,4	15,4	18,7	17,7	16,3	14,3	14,6	13,8	13,0	11,9
Norveç	11,7	12,4	9,6	10,7	10,6	10,3	9,5	9,1	10,3	10,1
Polonya					8,3	4,4	5,2	5,4	4,6	4,5
Portekiz				4,3	5,4	5,5	5,5	5,6	5,8	5,6
Slovak Cumhuriyeti					3,6	3,4	2,6	2,7	2,4	2,3
Slovenya					5,8	5,6	5,5	5,9	5,8	5,7
İspanya	2,1	2,7	5,4	7,1	7,6	6,4	7,5	7,0	6,7	7,0
İsveç	16,2	19,0	18,4	20,1	15,9	17,1	14,6	13,8	13,4	12,7
İsviçre	5,8	9,3	9,9	8,2	9,1	8,7	8,8	8,7	9,2	9,1
Türkiye	2,6	3,9	3,2	4,0	3,6	5,4	4,1	4,0	4,0	3,7
İngiltere	10,1	14,0	9,6	10,4	9,8	10,7	10,8	10,8	10,4	10,0
ABD	7,8	8,9	9,7	10,1	9,9	12,3	10,6	10,0	8,1	8,1
OECD-Toplam	6,9	9,3	10,1	10,3	9,3	9,3	9,0	8,9	8,7	8,4

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013*

Ek Tablo 5										
Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (1100)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	34,4	43,6	45,2	43,0	40,6	37,8	36,6	37,6	37,4	38,6
Avusturya	20,0	21,6	22,9	21,0	20,9	22,1	22,5	23,2	22,3	22,5
Belçika	20,5	32,6	35,6	32,0	32,6	31,3	27,8	28,5	28,0	28,1
Kanada	22,6	32,8	35,2	40,8	37,5	36,8	37,1	37,1	35,4	34,9
Şili										
Çek Cumhuriyeti					12,8	12,9	11,7	10,6	10,7	10,5
Danimarka	42,3	55,8	50,7	53,2	53,7	51,8	51,7	52,5	55,1	51,0
Estonya					23,3	22,1	18,5	19,5	16,0	15,9
Finlandiya	33,3	38,5	37,4	34,7	31,1	30,6	30,3	30,9	31,2	29,7
Fransa	10,6	10,6	11,4	10,7	11,4	18,0	17,1	17,4	17,3	17,0
Almanya	26,0	30,0	28,7	27,6	27,5	25,3	25,2	26,3	25,3	24,5
Yunanistan	6,8	8,9	13,9	14,1	12,0	14,7	14,9	15,1	16,4	14,1
Macaristan					16,1	18,6	18,2	19,4	18,9	17,1
İzlanda	19,5	20,2	19,5	26,9	31,1	34,8	33,9	36,0	37,9	36,5
İrlanda	16,7	25,2	31,3	31,9	30,7	30,4	28,4	27,9	27,7	27,0
İsrail					26,4	29,0	22,4	21,8	20,2	19,3
İtalya	10,9	15,2	26,7	26,3	26,0	24,8	25,6	26,8	27,1	27,3
Japonya	21,7	23,9	24,7	27,8	22,4	21,1	19,6	19,9	20,0	18,6
Kore		8,5	13,4	20,0	18,1	14,6	16,7	15,0	14,2	14,3
Lüksemburg	24,9	27,5	25,5	23,5	21,7	18,3	20,0	21,7	20,7	21,1
Meksika										
Hollanda	27,7	27,1	19,4	24,7	18,9	15,2	19,8	19,1	22,8	22,3
Yeni Zelanda	39,4	54,3	60,5	48,0	45,0	43,1	42,1	40,7	41,0	37,7
Norveç	39,6	31,5	22,5	26,2	25,9	24,1	22,2	21,6	24,3	23,5
Polonya					22,9	13,5	15,1	15,6	14,6	14,1
Portekiz				15,9	18,4	17,7	17,1	17,3	18,8	17,9
Slovak Cumhuriyeti					8,9	9,9	8,7	9,3	8,3	8,1
Slovenya					15,0	15,0	14,7	15,8	15,7	15,1
İspanya	14,3	14,5	19,4	21,7	23,6	18,7	20,1	21,2	21,6	21,7
İsveç	48,7	46,1	38,7	38,5	33,5	33,3	30,9	29,8	28,9	28,0
İsviçre	33,4	39,2	39,2	32,9	34,0	29,7	31,9	31,0	32,0	32,3
Türkiye	24,8	32,9	27,5	26,8	21,6	22,2	17,0	16,5	16,4	14,3
İngiltere	33,1	40,0	26,0	29,4	28,8	29,4	30,0	30,0	30,4	28,8
ABD	31,7	34,6	37,8	37,0	35,7	41,8	38,0	38,2	33,6	32,8
OECD-Toplam	26,2	29,8	29,7	29,4	25,9	25,3	24,6	24,8	24,7	23,9

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013

Ek Tablo 6										
Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı (1200)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	3,4	3,1	2,6	4,0	4,2	6,1	6,9	5,9	4,8	4,8
Avusturya	1,8	1,6	1,4	1,4	1,4	2,0	2,4	2,5	1,7	1,9
Belçika	1,9	2,7	2,2	2,0	2,3	3,2	3,5	3,3	2,5	2,7
Kanada	3,8	4,3	2,7	2,5	2,9	4,4	3,5	3,4	3,4	3,3
Şili										
Çek Cumhuriyeti					4,4	3,4	4,7	4,2	3,6	3,4
Danimarka	1,4	1,2	2,2	1,7	2,3	3,3	3,8	3,3	2,3	2,7
Estonya					2,4	0,9	1,6	1,6	1,9	1,4
Finlandiya	2,5	1,7	1,4	2,0	2,3	5,9	3,9	3,5	2,0	2,6
Fransa	1,8	1,8	1,9	2,2	2,1	3,1	3,0	2,9	1,5	2,1
Almanya	2,5	1,5	2,2	1,7	1,0	1,8	2,2	1,9	1,3	1,5
Yunanistan	0,3	0,7	0,7	1,5	1,8	4,2	2,6	2,5	2,5	2,4
Macaristan					1,9	2,2	2,8	2,6	2,3	1,2
İzlanda	0,5	0,8	0,9	0,9	0,9	1,2	2,5	1,9	1,8	1,0
İrlanda	2,3	1,4	1,1	1,6	2,7	3,7	3,4	2,8	2,4	2,5
İsrail					3,1	3,9	4,5	3,5	2,8	2,9
İtalya	1,8	1,6	3,1	3,8	3,5	2,9	3,8	3,7	3,1	2,8
Japonya	4,0	4,2	5,6	6,4	4,2	3,7	4,8	3,9	2,6	3,2
Kore		1,3	1,8	2,5	2,3	3,2	4,0	4,2	3,7	3,5
Lüksemburg	3,1	5,1	7,0	5,6	6,6	7,0	5,3	5,1	5,6	5,7
Meksika										
Hollanda	2,6	3,1	3,0	3,2	3,1	4,0	3,2	3,2	2,0	2,2
Yeni Zelanda	4,9	3,3	2,6	2,4	4,3	4,1	4,9	4,4	3,5	3,8
Norveç	1,1	1,1	7,3	3,7	3,8	8,9	11,0	12,1	9,1	10,1
Polonya					2,8	2,4	2,8	2,7	2,3	2,0
Portekiz				2,1	2,3	3,7	3,6	3,7	2,9	2,8
Slovak Cumhuriyeti					6,0	2,6	3,0	3,1	2,5	2,5
Slovenya					0,5	1,2	3,2	2,5	1,8	1,9
İspanya	1,4	1,3	1,4	2,9	1,7	3,1	4,7	2,8	2,2	1,8
İsveç	2,0	1,8	1,7	1,6	2,8	3,9	3,7	3,0	3,0	3,5
İsviçre	1,3	2,0	1,7	1,8	1,7	2,6	3,0	3,1	3,0	2,9
Türkiye	0,5	0,6	1,1	1,0	1,1	1,8	1,6	1,8	1,9	1,9
İngiltere	1,3	2,2	4,7	3,5	2,8	3,5	3,4	3,6	2,8	3,1
ABD	4,0	2,9	1,9	2,4	2,9	2,6	3,0	2,0	1,8	2,7
OECD-Toplam	2,2	2,1	2,6	2,6	2,8	3,4	3,8	3,5	2,8	2,9

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013*

Ek Tablo 7										
Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı(1200)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	16,3	12,4	9,4	14,1	14,8	20,2	23,1	21,7	18,7	18,5
Avusturya	5,4	4,4	3,5	3,6	3,3	4,6	5,8	5,8	4,0	4,6
Belçika	6,2	6,9	4,9	4,8	5,4	7,2	8,0	7,6	5,8	6,2
Kanada	14,9	13,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,6	10,4	10,6	10,7
Şili										
Çek Cumhuriyeti					12,2	9,9	13,1	12,1	10,5	9,9
Danimarka	4,5	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,7	6,9	4,8	5,8
Estonya					6,7	2,9	5,2	5,1	5,2	4,0
Finlandiya	8,1	4,7	3,4	4,5	5,0	12,5	9,0	8,1	4,7	6,0
Fransa	5,3	5,2	4,5	5,3	4,9	6,9	6,8	6,7	3,5	5,0
Almanya	7,8	4,4	6,1	4,8	2,8	4,8	6,1	5,2	3,6	4,2
Yunanistan	1,8	3,4	2,7	5,5	6,3	12,2	7,9	7,8	8,1	7,8
Macaristan					4,5	5,7	7,0	6,6	5,7	3,3
İzlanda	1,8	2,6	3,1	2,8	3,0	3,3	6,1	5,2	5,2	2,7
İrlanda	9,1	4,8	3,2	5,0	8,5	11,8	10,9	9,7	8,7	9,1
İsrail					8,6	10,6	12,5	10,3	8,8	9,0
İtalya	6,9	6,3	9,2	10,0	8,7	6,9	8,8	8,6	7,2	6,6
Japonya	22,2	20,6	21,0	22,4	15,9	13,8	16,8	13,7	9,6	11,6
Kore		8,9	11,4	12,8	11,6	14,1	15,1	15,9	14,4	13,9
Lüksemburg	11,0	15,6	17,7	15,8	17,7	17,8	14,8	14,3	14,7	15,5
Meksika										
Hollanda	8,1	7,7	7,0	7,5	7,5	10,1	8,4	8,1	5,3	5,6
Yeni Zelanda	20,7	11,8	8,3	6,5	11,9	12,4	14,2	13,1	11,0	12,2
Norveç	3,8	2,9	17,2	9,0	9,2	20,9	25,7	28,8	21,5	23,5
Polonya					7,7	7,4	7,9	7,9	7,2	6,3
Portekiz				8,0	7,8	12,1	11,1	11,3	9,3	9,1
Slovak Cumhuriyeti					15,0	7,7	10,1	10,6	8,6	8,9
Slovenya					1,3	3,1	8,6	6,8	4,9	5,0
İspanya	9,2	6,9	5,1	8,8	5,4	8,9	12,5	8,5	7,2	5,5
İsveç	6,1	4,3	3,5	3,1	5,8	7,6	7,8	6,4	6,4	7,6
İsviçre	7,7	8,5	6,8	7,1	6,4	8,8	10,8	11,1	10,5	10,3
Türkiye	4,8	5,1	9,5	6,7	6,7	7,3	6,8	7,3	7,7	7,4
İngiltere	4,4	6,2	12,6	9,9	8,1	9,7	9,4	10,0	8,1	8,8
ABD	16,4	11,4	7,5	8,9	10,3	8,7	10,8	7,5	7,4	10,8
OECD-Toplam	8,8	7,6	7,9	7,9	8,0	9,6	10,6	10,0	8,4	8,6

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013*

Ek Tablo 8										
Kişi Başına Düşen Vergi Gelirleri ( ABD Doları)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	496	2001	3196	5326	6119	6491	13892	13188	11840	14752
Avusturya			4219	8936	11892	10322	18877	21198	19473	18994
Belçika			4259	8968	11656	10138	18852	20764	18890	18834
Kanada	711	2448	4551	7555	7207	8563	14487	14434	12920	14555
Şili				442	944	951	2375	2293	1748	2485
Çek Cumhuriyeti					2009	1944	6266	7562	6351	6428
Danimarka	641	3007	5522	12303	16964	14790	27889	29889	26876	26780
Estonya					914	1285	5154	5640	5119	4831
Finlandiya			3520	9942	11224	11113	20000	21916	19213	18760
Fransa			4359	9711	11594	9974	18203	19741	17761	17466
Almanya			3459	7268	11011	8599	14597	16085	15017	14575
Yunanistan			362	1434	3179	3915	8864	9738	8676	8221
Macaristan					1832	1783	5459	6154	5043	4881
İzlanda	721	1909	3428	7727	8177	11483	26651	19343	12855	13899
İrlanda			1837	4392	6253	7944	18467	17277	13865	12759
İsrail					6353	7301	8439	9334	8168	9249
İtalya			1932	5934	8740	8142	15470	16568	15094	14598
Japonya	174	961	3102	7309	11283	9945	9720	10575	10709	11877
Kore		92	387	1228	2357	2564	5724	5051	4336	5150
Lüksemburg			5438	12443	17931	18186	38106	41888	39334	39060
Meksika			345	536	520	1090	1732	2134	1427	1795
Hollanda			4448	8873	10721	9573	18506	20748	18420	18178
Yeni Zeland	525	1340	2279	4829	6198	4675	11130	10223	8636	10295
Norveç	633	3188	6598	11370	13959	15987	35891	40035	32935	36629
Polonya					1315	1466	3882	4755	3586	3902
Portekiz			420	1885	3353	3540	7083	7687	6756	6721
Slovak Cumhuriyeti					1899	1817	4594	5328	4681	4543
Slovenya					2652	3208	8872	9987	8982	8631
İspanya			974	3387	4771	4946	11979	11572	9797	9727
İsveç	1003	3881	6035	14924	13646	14338	23947	24463	20321	22444
İsviçre	439	2255	3966	9062	12387	10458	16525	19276	18944	19752
Türkiye	41	188	212	547	641	1004	2225	2475	2093	2571
İngiltere	563	1470	3034	6280	6789	9120	16595	15399	12077	12688
ABD	860	1923	4497	6306	7688	10354	12913	12295	10927	11605
OECD-Toplam			3168	6627	7182	7265	13923	14559	12731	13166

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013



Ek Tablo 9										
Toplam Vergi Gelirlerindeki Yıllık Değişim Oranı (Ulusal Para Birimi)										
	1966	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	7,3	20,5	11,0	3,0	9,7	8,9	9,0	-2,7	-1,8	7,6
Avusturya	11,2	7,6	7,3	8,4	3,3	2,9	6,4	5,6	-3,0	2,6
Belçika	14,7	18,4	6,6	7,2	3,7	5,0	4,1	3,9	-3,5	5,5
Kanada	15,5	10,8	7,5	5,2	4,9	6,6	4,7	0,2	-3,1	2,9
Şili					20,3	14,3	14,2	-2,5	-17,4	30,6
Çek Cumhuriyeti					12,7	3,4	9,9	2,5	-5,7	1,7
Danimarka	17,4	2,0	11,9	0,8	4,6	5,1	2,4	1,0	-5,0	5,0
Estonya						9,5	22,9	2,4	-4,5	-1,0
Finlandiya	11,3	25,4	13,6	9,4	6,2	11,1	6,4	3,1	-7,3	2,9
Fransa	7,6	17,1	7,5	5,7	2,4	3,5	3,2	2,1	-4,8	3,7
Almanya	8,3	3,1	5,6	4,5	3,9	2,7	6,3	3,0	-2,0	1,7
Yunanistan	19,8	23,3	22,1	32,5	16,1	11,8	9,9	3,3	-5,9	-0,4
Macaristan					22,7	15,4	14,2	5,7	-4,1	-0,7
İzlanda			29,9	14,8	5,1	9,1	9,7	2,2	-6,6	6,5
İrlanda	13,8	26,5	5,2	6,4	4,4	15,0	4,6	-11,0	-14,9	-3,1
İsrail						13,5	6,8	-1,7	-1,8	9,7
İtalya	7,4	15,9	10,6	13,6	7,6	4,9	6,8	1,0	-3,5	1,9
Japonya	14,1	0,3	8,2	5,8	4,2	3,6	2,3	-4,5	-8,5	3,7
Kore		51,6	9,4	39,5	18,6	19,8	13,6	5,3	-0,1	8,1
Lüksemburg	4,1	10,5	8,9	8,7	4,7	13,1	9,9	4,8	0,7	6,1
Meksika			56,8	35,6	25,0	27,4	6,4	26,8	-18,4	18,6
Hollanda	13,6	13,6	4,3	5,9	1,7	6,9	4,9	5,4	-6,1	4,0
Yeni Zelanda	7,6	11,9	19,1	-0,7	6,5	7,3	3,4	-2,8	-4,2	4,6
Norveç	12,2	14,9	14,7	7,2	7,6	19,2	4,4	8,9	-7,2	8,2
Polonya					34,2	4,4	13,6	6,8	-2,3	5,3
Portekiz	12,4	22,3	22,8	18,5	8,2	7,6	7,4	1,8	-7,4	4,4
Slovak Cumhuriyeti						6,9	11,9	8,8	-7,3	2,0
Slovenya						7,9	9,7	6,0	-4,5	1,2
İspanya	7,6	26,8	16,0	10,7	5,5	9,1	8,0	-8,2	-10,2	4,5
İsveç	11,2	20,3	9,8	10,6	10,5	6,7	4,0	0,5	-2,8	4,8
İsviçre	11,4	7,0	-8,0	6,2	3,7	10,0	5,6	6,7	-0,3	1,1
Türkiye	20,0	46,4	71,8	85,4	103,6	66,3	9,2	13,4	1,9	20,4
İngiltere	9,1	29,2	9,5	8,2	9,4	6,8	4,5	2,1	-7,3	6,8
ABD	11,4	6,6	9,9	8,7	5,9	7,8	4,7	-3,9	-10,3	7,1
OECD-Toplam	11,7	18,0	15,1	13,9	12,6	11,0	7,8	2,8	-5,6	5,5

*KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri*

*<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> erişim 24/11/2013*