

172030-16

**KURUMLAR VERGİSİNDE KURUM
KAZANCININ TESBİTİNDE
İNDİRİLEMeyeCEK GİDERLER**

Filiz GIRGIÇ

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir-1997

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

**KURUMLAR VERGİSİNDE KURUM
KAZANCININ TESBİTİNDE
İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER**

Filiz GIRGIÇ

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman: Prof.Dr. Fethi HEPER

**ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ**

Eskişehir-1997

ÖZET

Gelirler üzerinden alınan önemli vergilerden biri de Kurumlar Vergisidir. Kurumlar Vergisi sermaye şirketleri ve kurumların gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Çağımızda birçok ülkede yaygın olarak uygulanmaktadır. Uygulamada kurum kazancından indirilemeyecek giderler konusunda tartışmalar mevcuttur.

Araştırmada Kurumlar Vergisinde Kurum kazancından indirilemeyecek giderler ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu amaçla Türk Vergi sistemimizdeki ve Alman Vergi sisteminde kurum kazancından indirilemeyecek giderler mukayeseli olarak açıklanmıştır.

Konunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak indirilemeyecek giderlerin uygulanmasına ilişkin aksaklıkların çözümüne yönelik önerilerde bulunulmuştur.

ABSTRACT

One of the important taxes collected over the incomes is corporation tax. Corporation tax is a tax which is collected from capital partnerships and over the incomes of corporations. In our time it is widely used in many countries. There are argumants about the expenses which can not be dropped from the earnings of the corporation.

In the research the expenses which can not be deducted from the earnings of the corporation have been studied in detail in corporation tax. For this purpose the expenses which can not be deducted from the earnings of corporation have been explained comparatirevly in German tax system and in our Turkish tax system.

By making a general evaluation about the subject the suggestions towards solving the defects related with the application of the expenses which will not be able to be dropped have been proposed.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNDE KAZANCIN TESBİTİ

I. KURUMLAR VERGİSİNİN GELİŞİMİ	4
II. KURUMLAR VERGİSİNDE KURUM KAVRAMI	5
III. KURUMLAR VERGİSİNİN ALINMA NEDENLERİ	6
IV. KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ	9
A. Klasik Sistem	9
B. Farklılaştırılmış Oranlar Sistemi	10
C. Tam Bütünleşme Sistemi	10
D. Vergi Alacağı Sistemi	11
V. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	11
A. Sermaye Şirketleri	12
1. Anonim Şirketler	12
2. Limited Şirketler	13
3. Eshamlı Komandit Şirketler	13
4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları	14
5. Yabancı Sermaye Şirketleri	16

	<u>Sayfa No</u>
6.Yabancı Yatırım Fonları	17
B. Kooperatifler	18
C. İktisadi Kamu Müesseseleri	20
D. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	22
E. İş Ortaklıkları	25
VI. KURUM KAZANCI VE SAFİ KURUM	
KAZANCININ TESBİTİ	26
A. Kurum Kazancının Unsurları	26
B. Kurum Kazancında Elde Etme	28
1.Tam Mükellefiyette	28
2.Dar Mükellefiyette	29
C. Safi Kurum Kazancının Tesbiti	30
1.Kurum Kazancının Tesbiti Usulleri	31
a. Kurum Kazancının Bilanço Esasında Tesbiti	31
b. Kurum Kazancının İşletme Hesabı Esasında Tesbiti	33
2.Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler	34
a. GVK'na Göre İndirilecek Giderler	34
aa. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve Devamının	
Sağlanması İçin Yapılan Genel Giderler	34
ab. GVK'nun 40/2 Maddesi Kapsamındaki Giderler	35
ac. Zarar, Ziyar, Tazminat Ödemeleri	35
ad. Seyahat ve İkamet Giderleri	36
ae. Taşıt Giderleri	36
af. Aynı Vergi ve Harçlar	37
ag. VUK'nu Hükümlerine Göre Ayrılan	
Amortismanlar	37
ah. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine	
Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar	38
b. KVK'na Göre İndirilecek Giderler	39
ba. Hisse Senedi ve Tahvillerin İhraç Giderleri	39
bb. İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	39

VII

	<u>Sayfa No</u>
bc. Genel Kurul Toplantı Giderleri İle Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri	40
bd. Sigorta Şirketlerinin Teknik İhtiyatları	41
be. Komandite Ortağın Kâr Payı	41
bf. Bağış ve Yardımlar	42
bg. Geçmiş Yıl Zararları ve Yurt Dışı Faaliyetlerden Meydana Gelen Zararlar	43
bh. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları	44
3. Muafiyet ve İstisnalar	44
a. Muafiyetler	44
b. İstisnalar	50

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK ve ALMAN KURUMLAR VERGİSİNDE KURUM KAZANCININ TESBİTİNDE İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

I. TÜRK KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER	56
A. Özsermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler	56
B. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler	58
C. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar	65
1. Örtülü Kazanç Dağıtımını Yapılacak Kişiler	67
a. Şirketin Ortağı Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler	67
b. Şirket Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler	68

VIII

	<u>Sayfa No</u>
c. Şirketin İdaresi Bakımından Vasıtasız Vasıtalı Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler	69
d. Şirketin Murakebesi (Denetimi) Bakımından Vasıtalı, Vasıtasız Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler	70
e. Şirketin Sermayesi Bakımından Vasıtalı Veya Vasıtasız Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler	70
f. Şirket Nüfusu Altında Bulundurduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler	71
g. Şirketin Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri, Müdür ve Yüksek Memurlarına Yapılan Ücret ve Benzeri Ödemelerde Durum	71
2. Örtülü Kazanç Dağıtım Şekilleri	73
a. Alım, Satım, İmalat, İnşaat Muameleleri ve Hizmet İlişkileri	73
b. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri	80
c. Ödünç Para Verme ve Alma İşlemlerinde	82
d. Aylık İkramiye Ücret ve Benzeri Ödemeler	91
3. Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazinesinin Durumu	92
D. Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan İhtiyat Akçeleri (Yedek Akçeler)	93
E. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda İndirilemeyecek Giderler	96
F. KVK'na Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları ve AATUHK Hükümlerine Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler	97
G. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında Satışından Doğan Zarar İle Ödenen Komisyonlar	97
H. VUK Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizi	98

I. Alkollü İçkiler İle Tütün Mamullerine Ait İlam ve Reklam Giderleri	98
İ. Hava ve Deniz Taşıtlarında Gider ve Amortisman Kaydında Kısıtlama	99
J. KVK'nun 15/11. Maddesindeki Giderler	99
II. ALMAN KURUMLAR VERGİSİNDE	
İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER	100
A. Genel Açıklama	100
B. İndirilemeyecek Giderler.....	105
1.İndirilmeyen Vergiler	105
2.Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Bazı Ödemeler	105
3.Bağış ve Yardımlar	106
4.Örtülü Kazanç	106
SONUÇ	108
YARARLANILAN KAYNAKLAR	116

KISALTMALAR

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülleri
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
GV	: Gelir Vergisi
A.Ş	: Anonim Şirket
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
DM	: Alman Markı

GİRİŞ

Gelirler üzerinden alınan önemli vergilerden biri de Kurumlar Vergisidir. Kurumlar Vergisi, ekonomik faaliyetleri sonucu kâr elde eden kurumların safi kazançları üzerinden alınan dolaysız bir vergidir.

Gelir Vergisinden ayrı olarak Kurumlar Vergisinin alınmasının haklı olup olmadığı Maliye literatüründe tartışılan bir konu olmuştur. Kurumlar Vergisinin haklılığı çeşitli açılardan savunulmuştur. Buna göre; kurumlar, kendisini oluşturan ortaklarının her birinden ayrı bir güce sahiptir ve kurumlara, gerçek kişilerin sahip olmadığı sınırlı sorumluluk içinde kalabilme, tahvil ve hisse senedi çıkarabilme, teşvik tedbirlerinden yararlanabilme gibi hukuki imtiyazlar tanınmış olduğundan ve sermaye vergisi olan Kurumlar Vergisinin alınması ayırma ilkesinin uygulamaya geçirilmesi olarak değerlendirildiğinden ayrı bir Kurumlar Vergisi alınması savunulmuştur.

Ayrıca devletin sunduğu çeşitli hizmetlerden kurumların da yararlanması, kazançların bir miktarını, devletin Kurumlar Vergisi adı altında almasını haklı kılmaktadır.

Kurumların meydana getirdiği dışsal zararlar da hesaba katılarak Kurumlar Vergisi alınmalıdır. Kurumların piyasalarda monopolleşme ve bu yöndeki eğilimlerini önlemek için Kurumlar Vergisinin alınması bir araç olarak kullanılabileceği için Kurumlar Vergisi alınmalıdır.

Tüm bunların ötesinde Kurumlar Vergisi devlet için devlete daha fazla gelir elde etme imkanı vermesi sebebiyle mali amaçlarla alınması gereklidir.

Bu savunulan görüşlerin hepsini birden gözönüne aldığımızda Gelir Vergisinden ayrı bir Kurumlar Vergisinin alınmasının haklı olduğu görülmektedir.

Kurumlar Vergisinin zaman içinde birçok uygulama şekli ortaya çıkmıştır. Kurumlar Vergisinin uygulama şekilleri; Klasik Sistem, Farklılaştırılmış Oranlar sistemi, Tam Bütünleşme Sistemi ve Vergi Alacağı Sistemi olmak üzere dört ana gruba ayrılmaktadır.

Ülkemizde Kurumlar Vergisi Uygulaması 1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlamıştır. Türk Kurumlar Vergisinin mükellefleri aynı kanunda belirtilmiştir. Buna göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait işletmeler ve iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi mükellefidir (KVK Md.1). Kurumlar Vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Matrahı ise safi kurum kazancıdır. Safi kurum kazancı ise; kurum kazancından KVK'nun indirilmesine izin verdiği giderler indirilerek, KVK'nun indirilmesine izin vermediği giderler kazanca eklenerek bulunmaktadır.

Tüm bu bilgilerin ışığında bu çalışmamızda birinci bölümde Türk Kurumlar Vergisinin kısa olarak gelişimine değinilmiştir. Kurumlar Vergisinde kurum kavramı açıklanmaya çalışılarak Gelir Vergisinden ayrı olarak bir Kurumlar Vergisinin alınmasının gerekçeleri ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi'nde mükellef türleri, kurum kazancının unsurları ve safi kurum kazancının tesbiti, muafiyet ve istisnalar ve kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise, Türk Kurumlar Vergisinde kurum kazancının tesbitinde indirilmeyecek giderler ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde Alman Kurumlar Vergisi hakkında genel bilgiler verilerek, Alman Kurumlar Vergisinde kurum kazancının tesbitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderler açıklanarak Türk Kurumlar Vergisindeki indirilecek ve indirilmeyecek giderlerle karşılaştırma yapılmıştır.

Sonuç bölümünde ise, Türk kurumlar Vergisinde kurum kazancının tesbitinde indirilemeyecek giderlerle ilgili sorunlara değinilerek önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNDE KAZANCIN TESBİTİ

I. KURUMLAR VERGİSİNİN GELİŞİMİ

Ülkemizde 1950 yılına kadar ayrı bir Kurumlar Vergisi uygulanmamıştır. 1863 yılında uygulamaya giren Temettü Vergisi hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri vergilendiriyordu ⁽¹⁾. Yani gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımına gidilmemişti.

Ancak, Temettü Vergisinin uygulandığı 1863-1914 yıllarında yabancıların ticarethaneleri, ister kişilere, ister tüzel kişilere ait olsun, kapitülasyonlar nedeni ile Temettü Vergisi ödemezlerdi ⁽²⁾. 1914 yılında uygulamaya giren yeni Temettü Vergisi Kanunu ise yabancı kişi ve kurumları da kapsamına almıştır.

Cumhuriyet döneminde aşar vergisinin kaldırılması üzerine 1925 yılında vergi kanunlarının tümü gelir elde etmek amacıyla, yeniden ele alınmıştır. Bu arada Temettü Vergisi kaldırılmış, yerine Kazanç Vergisi yürürlüğe girmiştir (1926). Kazanç Vergisi Kanunu da Temettü vergisinde olduğu gibi kurumları gerçek kişiler ile birlikte kapsamına

¹ Ziyaettin, BİLDİRİCİ, *Türk Vergisi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yay. No:1, Eskişehir, 1995, s.170.

² Şükrü, KIZILOĞLU, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, 1990, s.8.

almıştır. Kazanç Vergisi Kanunu, Ticaret şirketlerinin kamu kurumlarının ve kamuya yararlı derneklere ait ticaret işlemlerinin vergilendirilmesini sağlamıştır (3).

Kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi Gelir Vergisi reformunun yürürlüğe girdiği 1950'de başlar. Bu tarihte Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girerken, ayrı bir Kurumlar Vergisi Kanunun (1949,5422 s.k) da kurum kazançlarının vergilendirilmesi düzenlemiştir(4). Böylelikle tüzel kişileri gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendiren Kurumlar Vergisi Kanununun kabulüyle vergi sistemimizde önemli bir reform gerçekleştirilmiştir.

II. KURUMLAR VERGİSİNDE KURUM KAVRAMI

Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi gibi gelir üzerinden alınan bir vergidir. Ancak Gelir Vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmasına karşın, Kurumlar Vergisi sermaye şirketleri ve kurumların gelirleri üzerinden alınmaktadır.

Kurumlar Vergisinin 1 nci maddesi vergi konusuna giren kurumları; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde belirtilmiştir.

Bazı kurumlar özel hukuka göre herhangi bir tüzel kişilik taşımadıkları halde, bunlar vergi kanunlarında vergileme yönünden kurum addedilmektedir (5). Yani Kurumlar Vergisinin 1. maddesine göre tüzel kişiliği olan bazı kurumlar vergi dışı kalırken, ayrı tüzel kişiliği bulunmayan bazı kuruluşlar ise vergi kapsamına alınmıştır.

³ KIZILOĞLU, s.8.

⁴ Kenan, BULUTOĞLU, *Türk Vergisi Sistemi*, İstanbul, 1971, s.259.

⁵ Murat, SEMERCİGİL, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları*, Ankara, 1995, s.7.

Örneğin; İktisadi Kamu Müesseselerinin tüzel kişiliklerinin olmamasına rağmen Kurum Vergisine tabi tutulmaları, Dernek ve Vakıfların değil, bunlara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının Kurumlar Vergisi konusuna girmesi, iş ortaklıklarının, özel hukukta adi şirket niteliğinde olmasına rağmen Kurumlar Vergisi yönünden kurum sayılması ayrı tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların vergi kapsamına alınmasına örnektir.

Kollektif ve adi komandit şirketlerin tüzel kişiliğe sahip olmasına rağmen Kurumlar Vergisi yükümlülüklerinin olmaması ise tüzel kişiliği olan bazı kurumların vergi dışı bırakılmasına örnektir.

III. KURUMLAR VERGİSİNİN ALINMA NEDENLERİ

Kurumlar Vergisi, başta mali amaçlar olmak üzere, sosyal ve ekonomik nedenlerle alınabilir. Çağımızda birçok ülkede yaygın olarak uygulanmasına rağmen, Kurumlar Vergisi maliye literatüründe en çok tartışılan vergilerden birisidir. Bu konudaki tartışmalar daha çok “Niçin ayrı bir Kurumlar Vergisi?” sorusu üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Kurumlar Vergisinin haklılığı çeşitli açılardan savunulmuştur. Bu görüşleri kısaca açıklamaya çalışalım:

i. Bazı yazarlara göre şirketler, ortakların tek tek, varlığının üstünde ayrı bir iktisadi ödeme gücünü temsil ederler. Zira, bunların hukuki alanda yetkileri, sorumlulukları, iktisadi açıdan kişilerden farklı amaç ve araçları vardır. Bu nitelikleriyle yarattıkları ayrı kişiliğe ait gelirin de ayrı ele alınması ve vergilendirilmesi gerekir ⁽⁶⁾.

ii. Kurumlara tanınmış olan hukuki imtiyazların (sermayesince sorumlu olmak, sermaye piyasasının hisse ve borç senedi çıkarabilmek) karşılığı onları vergilendirmek gereği ⁽⁷⁾ ileri sürülmüştür. Burada

⁶ Özhan, ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Mart 1988, s.234.

⁷ BULUTOĞLU, s.260.

ortakların sorumluluğunun işe koyduğu sermaye ile sınırlı olması, müteşebbislerin ortaklıklara koydukları sermaye dışındaki mal varlıklarını tehlikeye sokmaksızın rizikosu yüksek yatırım ve faaliyetlere cesaret etmelerini sağlamaktadır. Aynı zamanda ortakların hisse senedi ve tahvil ihraç etmek suretiyle sermaye piyasasından finansman imkanları sağlamaları ve böylece geniş büyüme ve gelişme olanaklarına sahip olmaları, kurum hukuki statüsünün sağladığı imtiyazlardır (8).

Bu yüzden devletin bu yararlanmaların karşılığı olarak bir Kurumlar Vergisi olması haklıdır.

iii. Vergi teorisindeki ayırma ilkesine göre, kurum kazancı sermaye iradı olduğu için, emek gelirine göre daha ağır şekilde vergilendirilmelidir. Bu nedenle ortaklarından bağımsız olarak, kurumların ikinci kez vergilendirilmesini, bazı maliyeciler teorik açıdan geçerli ve doğal saymaktadırlar (9).

iv. Hükümet, vergi politikasında en az direnmeye karşılık en yüksek gelir sağlayan vergileme usullerini keşfedip uygulamaya bakar (10). Sermaye şirketlerinin nisbi olarak sınırlı sayıda bulunmaları, düzenli işletme ve muhasebe yöntemlerine sahip olmaları ve elde ettikleri gelirlerin önemi kendilerine yeni gelir kaynakları arayan devletler için, ideal mükellef yapmaktadır (11). Bu yüzden devlet Kurumlar Vergisini alma fırsatını kaçırmak istemez.

v. Zamanımızda, şirketlerin çok geniş finansman olanakları ile büyük ekonomik güce sahip olmaları ve sınırsız büyüme, kudret toplama eğilimi içinde olmaları sonucunda, bunların toplum için zararlı olabileceği görüşünü doğurmaktadır. İşte bu büyümeyi engellemek, monopolleşmeyi ve aşırı sermaye birikiminin verdiği iktisadi güçlenmeyi önlemek

8 Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, İstanbul, 1991, s.329.

9 Selahattin TUNCER, *Vergi Uygulamaları*, 4. Baskı, İstanbul, 1983, s.208.

10 BULUTOĞLU, s.360.

11 ULUATAM, s.235.

gayesiyle Kurumlar Vergisi bir alet olarak kullanılmaktadır. Nitekim Kurumlar Vergisi yoluyla büyük kurumları iktisadi ve sosyal gayelerle kontrol altında tutmak ve toplum aleyhine teşekkül etmiş bir uygulama içine girmelerine mani olunmak istenmektedir (12).

vi. Devlet kamu harcamaları yoluyla çeşitli hizmetler vermektedir. Yani devlet, bütün işletmelere bazı hizmetler veren bir üretim birimidir. Devletin sunduğu bu hizmetlerden bir gerçek kişi gibi, tüzel kişilerinde yararlanması, kazançlarının bir miktarını, devletin Kurumlar Vergisi adı altında almasını haklı kılmaktadır. Bunun yanında, işletmelerin maliyetlerine girmediği halde sosyal maliyetlere girdiği için, örneğin çevre kirlenmesi, iş kazaları, gürültü ve görüntünün bozulması gibi, ortaya çıkan sosyal zararlarında hesaba katılarak Kurumlar Vergisi alınması gereklidir (13).

Ayrıca Kurumlar Vergisinin haklılığını savunmayan görüşler de ileri sürülmüştür. İleri sürülen bu görüşlerden en önemlisi, Kurumlar Vergisinin çifte vergilemeye (mükerrerliğe) yol açmasıdır. Şöyle ki, kurum kazancının önce kurumun tüzel kişi olarak bünyesinde ve sonra da dağıtıldığı zaman kâr payı olarak ortaklarında olmak üzere iki kez vergilendirildiği ileri sürülmektedir (14). Bu yüzden ayrı bir kurumlar vergisine gerek yoktur.

Tüm bu saydığımız görüşlerin hepsinin ayrı ayrı haklı yanları vardır. Ancak bugün birçok ülkede Kurumlar Vergisi uygulama alanı bulmaktadır ve vergi gelirleri arasında çok önemli bir yer tutmaktadır.

¹² AKSOY, s.325.

¹³ AKSOY, s.324.

¹⁴ TUNCER, s.208.

IV.KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ

Kurumlar Vergisinin uygulama şekillerini Klasik Sistem, Farklılaştırılmış Oranlar Sistemi, Tam Bütünleşme Sistemi ve Vergi Alacağı Sistemi olmak üzere dört ana gruba ayırabiliriz. Şimdi bunları kısaca açıklayalım.

A. Klasik Sistem

Klasik sisteme göre, Kurumlar Vergisi ve bütün gelirleri içeren Gelir Vergisi birbirinden bağımsızdır. Kurum kazancı önce Kurumlar Vergisine konu olmakta, bundan sonra da, dağıtılan kâr payları hissedarların Gelir Vergisi matrahına eklenerek ikinci defa vergilendirilmektedir. Kurum bünyesinde kalan kazançlar ise Gelir Vergisine tabi değildir. Yani ayrıca bu kazançlar için Gelir Vergisi ödenmemektedir (15). Bu sistemde Kurumlar Vergisi oranı yüksek oldukça, dağıtılmış kazançların ekonomik açıdan çifte vergilenmesi o ölçüde yüksek olmaktadır (16).

Klasik sistem İngiltere’de 1973 yılına kadar uygulanmıştır. Halen Amerika’da, Hollanda’da ve İsviçre’de uygulanmaktadır. Klasik sisteme yapılan en büyük eleştiri; çifte vergilemeye yol açtığı özsermaye yerine borçlanma tercihinin neden olduğu, halka açık şirketleşmeyi engelleyerek sermaye piyasasının çalışmasını önlediği şeklinde yapılmaktadır (17).

15 Yaşar METHİBAY, *Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Ankara, 1996, s.80.

16 Andel NOBERT, “Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisinin Bütünleşmesi ve Uluslararası Sermaye Akımları”, Nihat S.SAYAR, Armağan; “Çağdaş Vergilendirmedeki Son Gelişmeler”, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fak. Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, No.2, İstanbul 1980, s.61-62.

17 BİLDİRİCİ, s.168.

B. Farklılaştırılmış Oranlar Sistemi

Bu sistemde dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları farklı oranlarda vergilendirilmektedir. Buna göre dağıtılan kurum kazançları, dağıtılmayan kurum kazançlarından daha düşük oranlarda vergilendirilir. Böylelikle dağıtılmadan şirket bünyesinde bırakılan kârların gelir vergisi dışında tutulması önlenabilir ve şirketlerin kâr dağıtımını teşvik edilebilir. Bu sistem 1977 yılına kadar Almanya'da uygulama alanı bulmuştur (18).

C. Tam Bütünleşme Sistemi

Tam bütünleşme sistemi klasik sistemin karşıtı olarak teoriye geçmiştir. Bu sistemde kurum ayrı bir ekonomik birim olarak değil, ortaklardan oluşan bir bütün olarak düşünölmektedir. Kurum kazançları kişi başı esasına dayanılarak hesaplanarak, ister dağıtılsın, ister dağıtılmasın, hissedarlar düzeyinde vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca, kurum kazançları üzerinden alınan vergiler hissedarların öeyeceğı gelir vergisinden tamamen mahsup edilmektedir. Hissedarlar, ödenen Kurumlar Vergisinin tamamı kadar vergi alacağına sahiptirler. Bu, yalnızca dağıtılan kazançlar için geçerlidir (19).

Bu sistem halen ABD'de hissedar sayısı 10'dan fazla olmayan bazı kapalı sermaye şirketleri için uygulanmaktadır. ABD'de şirketler Kurumlar Vergisi ödememekte, ancak ortaklar şirket kazancından paylarına düşen gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler (20).

¹⁸ Fethi HEPER, **Kamu Maliyesi**, Açık Öğretim Faköltesi Yayınları, Eskişehir, 1986, s.184.

¹⁹ METHİBAY, s.81.

²⁰ BİLDİRİCİ, s.170.

D. Vergi Alacağı Sistemi

Vergi alacağı sistemi kısmi ve tam vergi alacağı sistemi olmak üzere ikiye ayrılır. Kısmi vergi alacağı sistemine göre ortaklara ödenen kâr payı üzerinden belli bir oran vergi alacağı olarak hesaplanır ve bu hesaplanan tutar ortaklar tarafından kâr payına eklenerek gelir olarak bildirilir. Daha sonra ortağın bu geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden vergi alacağı düşülür. Bu sistem bazı küçük farklılıklarla Fransa ve İngiltere’de uygulanmaktadır. Tam vergi alacağı sistemine göre ise, ortaklara ödenen kâr payı, şirket bünyesinde ödenen Kurumlar Vergisiyle birlikte brüt olarak dikkate alınır. Sonra ortaklar hesaplanan bu brüt tutar üzerinden gelir vergisine tabi tutulur. Ancak ortak, Kurumlar Vergisi kadar bir vergi alacağını hesaplanan gelir vergisinden düşebilir (²¹). Vergi alacağı sistemi ülkemizde 1980-1986 yılları arasında uygulanmış ve günümüzde de uygulanmaktadır.

Ülkemizde GVK’unda 3946 sayılı yasa ile 1.1.1995’ten itibaren vergi alacağı sistemi yeniden uygulanmaya başlamıştır.

Kurumlar Vergisi sistemlerinin özünü, kısaca açıkladıktan sonra şimdi de Kurumlar Vergisi mükelleflerini ayrıntılı olarak inceleyelim.

V. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

Kurumlar Vergisinin mükellefleri KVK’nun 1. maddesine göre; Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler ve İş Ortaklıklarıdır.

²¹ BİLDİRİCİ, s.169.

A. Sermaye Şirketleri

Türk Ticaret Kanunu açısından şirketler, şahıs ve sermaye şirketleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Şahıs şirketleri, kollektif ve adi komandit şirketleri ifade eder. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ise sermaye şirketi olarak isimlendirilir. Bu ayırım, Kurumlar Vergisi Kanununda da esas alınmıştır (22).

Kurumlar Vergisinin 2 nci maddesi sermaye şirketlerini “Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim , eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar, sermaye şirketleridir. Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulmuş olan yatırım fonları da sermaye şirketi addolunur” şeklinde tanımlamıştır. Şimdi sermaye şirketleri kapsamına giren şirketleri detaylı olarak inceleyelim.

1. Anonim Şirketler

Türk Ticaret Kanununun 269 ncu maddesine göre sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan, ticari bir ünvana sahip, borçlarından dolayı yalnız mevcut mal varlığı ile sorumlu olan şirket, **Anonim** Şirkettir. Ortaklarının sorumluluğu şirkete koydukları sermaye ile sınırlıdır.

En az beş ortak sayısı olan anonim şirketlerde paylara bölünmüş olan sermayeyi temsil eden hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olabilir. Hukuk sistemimizde kıymetli evrak ve menkul kıymet olarak nitelendirilen bu hisse senetleri alım satıma konu olabilmektedir (23). Sermaye tutarının da en az 5.000.000.000.- TL olması gerekir.

²² Yılmaz,ÖZBALCI, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**,Ankara,1982, s.3.

²³ Hüseyin, BAYRAKLI, Osman, PEHLİVAN, **Vergi Hukuku İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul, 1995, s.369.

Anonim şirkete gerçek ve tüzel kişiler kurucu veya pay sahibi olabilirler ve her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilir.

2. Limited Şirketler

T.T.K.'nın 503. maddesine göre, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup faaliyet gösteren, ortaklarının sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belli olan şirket, Limited şirkettir.

Limited şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konular için kurulabilirler. Yalnız bankacılık ve sigortacılık yapamazlar. Şirket borçlarından dolayı mevcut mal varlığı ile sorumludur. Ortak sayısı ikiden az, elliden fazla olamaz. Sermayeleri ise 500.000.000.- TL'dan aşağı olamaz.

Ortaklar tarafından konulan sermaye için, anonim şirkette olduğu gibi hisse senedi çıkarılamaz (TTK Md. 503/2) ⁽²⁴⁾.

3. Eshamlı Komandit Şirketler

Türk Ticaret Kanununun 475. maddesine göre eshamlı komandit şirket; sermayesi paylara bölünmüş ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı gibi sınırsız (komandite) sorumlu olan şirketlerdir. Ortak sayısının en az 5 ve sermayesi ise en az 5.000.000.000 TL olmalıdır. Ortaklardan birisinin mutlaka komandite olması şarttır.

²⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz:Abdurrahman,AKDOĞAN,Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Ankara, 1991, s.283.

Ortaklarının sorumluluğu konusunda, anonim ve kollektif şirket ortaklarının sorumluluğu ile ilgili esaslar geçerlidir. Dolayısı ile, komandite ortaklar, katılma payları ne kadar az olursa olsun, bütün varlıkları ile sorumlu olacak, komanditerlerin sorumluluğu ise taahhüt ettikleri sermaye payını aşmayacaktır (25).

Sınırlı sorumlu ortakların kazancı, kurum kazancı olarak Kurumlar Vergisine tabi tutulurken sınırsız sorumlu ortakların gelirleri, tıpkı kollektif şirket ortaklarının gelirleri gibi ticari kazanç olarak Gelir Vergisine tabidir. Bu sebeple, eshamlı komandit şirketlerde, Kurumlar Vergisi, şirketin kazancından komandite ortaklara ait pay düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden hesaplanır.

4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 35. maddesine göre, Menkul Kıymetler Yatırım fonları; bu kanuna göre kurulan ve halka katılma belgesi satan, halktan topladığı fonlarla portföy işletmeciliği yapan kuruluşlardır. Bu fon ticari bankalar, sigorta şirketleri ve aracı kuruluşlar tarafından kurulur ve ayrı bir tüzel kişiliği yoktur.

KVK'nun 2 nci maddesinde yapılan değişiklikle, tüzel kişiliği olmayan, müstakilen işletilen, mal varlığı niteliğindeki yatırım fonlarının (sermaye şirketi addolunması yoluyla) ayrı bir KV mükellefi olmaları sağlanmıştır (26). Bankanın mal varlığı ile fonun mal varlığı birbirinden ayrıdır.

Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının niteliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (27).

²⁵ ÖZBALCI, s.5.

²⁶ Mehmet, MAÇ, **Kurumlar Vergisi**, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1995, s.2.3.

²⁷ Selahattin, TUNCER, "Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ile Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının Mahiyeti", **Vergi Dünyası**, S.130, Haziran 1992, s.7.

i. Menkul Kıymetler Yatırım Fonu bir mal varlığıdır. Fon, tasarruf sahiplerinin yatırdığı paralardan oluşmaktadır. Toplanan fon, yöneticiler tarafından “riskin dağıtılması” ve “inançlı mülkiyet” ilkelerine göre menkul kıymet portföyü işletmek için kullanılır.

ii. Menkul Kıymetler Yatırım Fonunun tüzel kişiliği yoktur. TTK’na göre kurulan gerek şahıs ve gerekse sermaye şirketlerinin tüzel kişiliği olduğu halde, Menkul Kıymetler Yatırım Fonunun tüzel kişiliği mevcut değildir.

iii. Türkiye’deki uygulamada Menkul Kıymetler Yatırım Fonları sadece Bankalar ve Sigorta Şirketleri tarafından kurulabilir. Kanun “Bankalar ve Sigorta Şirketleri dışında hiçbir kişi ve kuruluş veya mal varlığı Menkul Kıymetler Yatırım Fonu kuramaz ve bu adı veya aynı anlama gelen başka bir ibareyi ticaret ünvanlarında ve reklamlarında kullanamaz” demektedir.

iv. Menkul Kıymetler Yatırım Fonu, belge sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde, kurucu banka tarafından yönetilir ve temsil edilir. Fonun mal varlığının olduğu portföyün, uzman yöneticiler tarafından riskin dağıtılarak ve en verimli şekilde işletilmesi esastır.

v. Gerçek ve tüzel kişilerin fondaki ortaklık haklarını gösteren belgeye kanun koyucu katılma belgesi adını vermiştir. Bu belge anonim şirketlerdeki hisse senetlerine benzemektedir. Bu belge nama veya hamiline yazılı olabilir ve nitelikleri ile bir tür kıymetli evrak sayılmaktadır. Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarında ticaret şirketlerinden farklı olarak fona tahsis olunan bir sermaye yoktur. Fonun tutarı sermaye yerine geçmektedir. Türkiye’de sabit değişmez fon sistemi uygulaması kabul edildiği için, fon tutarı statü değişikliği ile artırılabilir.

Menkul Kıymetler Yatırım Fonu, Kurumlar Vergisi mükellefidir. Buna karşılık, katılma belgesi sahiplerinin fondan elde ettikleri gelirler menkul sermaye iradıdır (28).

²⁸ BAYRAKLI, PEHLİVAN, s.370.

Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının kurum kazançları KV'den istisnadır. Yatırım fonlarının dağıtılabilir kazançları da Gelir Vergisi tevkifatının dışında bırakılmıştır.

Bununla beraber, katılma belgesi sahiplerinin yatırım fonlarından elde ettikleri kâr payları, yatırım fonu bünyesinde dolaylı bir şekilde vergilendirilmektedir. Şöyle ki, yatırım fonlarının kazançları GVK'nun 94/6 (a) maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabidir. Gelir vergisi tevkifat nispetleri, yatırım fonu tipleri itibariyle ayrı ayrı olmak üzere, Bakanlar Kurulu Kararları ile tespit edilmektedir (29).

5. Yabancı Sermaye Şirketleri

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasına göre, TTK'na göre kurulan anonim, limited, eshamlı komandit ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi kabul edilmiştir. Bunların, Türkiye'de şube açarak ticari faaliyette bulunmaları halinde, bu şubelerin ticaret siciline kaydedilmeleri ve en geç aynı gün KV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir. Şubenin kurulabilmesi için, Yabancı Sermaye başkanlığından izin alınması gereklidir. Söz konusu şirketlerin tescil ve izin formalitelerini yerine getirmeksizin Türkiye'de ticari faaliyet göstermiş olmaları, Kurumlar Vergisi mükellefiyetlerini etkilemez. Türkiye'de iş yeri açarak veya daimi temsilci bulundurarak ticari faaliyette bulunan ve sermaye şirketi addolunan kurumlar, vergisel ödevler ve sair vergilemeye dair hükümler açısından bu faaliyetleri çerçevesinde, aynen Türk tabiyetli kurumlar gibi işlem görürler (30).

²⁹ SEMERCİGİL, s.12.

³⁰ MAÇ, s.2.3.

vergilendirme yönünden kurum olarak kabul edilmiyorsa, örneğin adi şirket statüsünde ise Türkiye’de de vergilendirmeye muhatap kabul edilmeyecek ve Kurumlar Vergisine tabi olmayacaktır (31).

Anlaşılacağı üzere ilgili yabancı ülke mevzuatına göre sermaye şirketi kabul edilen kurumlar, Türkiye’de de sermaye şirketi olarak kabul edilecektir.

6. Yabancı Yatırım Fonları

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesine göre, ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye’de portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonları, bu kanunun ve Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları sayılmaktadır.

Böylelikle Türkiye’de SPK’na göre kurulan yatırım fonlarına hangi vergi muafiyet, istisna ve indirimleri uygulanacaksa, yabancı yatırım fonlarına da aynı vergi avantajları sağlanmıştır.

Yabancı yatırım fonları diğer yabancı kurumlarda olduğu gibi dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilirler. Yabancı yatırım fonlarının vergileme açısından yerli yatırım fonu sayılması ile Türk sermaye piyasasını canlandırıcak yabancı sermaye girişi teşvik edilmek istenmiştir(32).

3946 sayılı Kanun ile KVK’nun 8/4. maddesine özel hüküm getirilmiştir. Bu hükmüne göre; “Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi

³¹ SEMERCİGİL, s.13.

³² MAÇ, s.2,4.

bulunan ve 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenen dar mükellefiyete tabi yatırım fonları ve ortaklıklarının istisnadan faydalanma şartlarını, bu hususta düzenlenecek belgeleri ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

B. Kooperatifler

1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler KV’ ne mükellefidirler (KVK Md.3).

1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun birinci maddesinde kooperatif;

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı kanunda kooperatiflerin en az yedi ortak ile kurulabileceği ve alacaklılara karşı sadece mal varlığı ile sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Kooperatifler değişir ortaklı kuruluşlardır. Sabit ortak sayısı ile kurulan bir kooperatifin tescili reddedilebilir. Kooperatif faaliyete geçmişse, 1163 Sayılı Kanunun 81. maddesine göre feshi istenebilir. Ortak sayısı dolaylı olarak da kısıtlanamaz. Ancak imkanları itibariyle bir sınırlama söz konusu olabilir. Örneğin bir yapı kooperatifinde, sahip olunan parselden fazla ortak alınamaz ⁽³³⁾. Ortak sayısının sabit

³³ ÖZBALCI, s.9.

olmaması nedeniyle kooperatifin sermayesi de değişir olmaktadır.

Kooperatiflerin amacı kazanç elde etmekten çok üyelerinin yararlarını, özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını sağlayıp korumaktır. Durum böyle olmakla birlikte, asıl amacı olmamasına karşın kooperatiflerin bir ticaret şirketi gibi kazanç elde etmesi ve bunun ortaklarına dağıtılması mümkün olabilir. İşte, bu noktada KV mükellefiyeti başlamaktadır. Ancak, yine de kooperatif ortaklarının kooperatifle yapmış olduğu işlemlerden doğan kazançlar, risturn istisnası yolu ile vergi dışı bırakılmakta, kooperatifler vergi mükellefi olsalar bile kooperatifçiliğin amacına yönelik işlemlerden doğan kazançları vergilendirilmemektedir. Görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi yönünden kooperatiflerin vergilendirilmesi, amacı dışında sağladığı veya sağlayabileceği kazançlara yönelik bulunmaktadır⁽³⁴⁾.

KVK'nun 2/2 nci maddesi, okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetindeki kooperatifleri “kooperatif” saymayarak Kurumlar Vergisi dışında bırakmıştır.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 2362 Sayılı Kanununun değişik 16 numaralı bendinde, kooperatiflerin, esas mukavelelerinde;

- i. Sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak,
- ii. İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek,
- iii. İhtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak,
- iv. Münhasıran ortaklarıyla iş görmek,

şartlarının yazılı bulunması ve fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri halinde KV'nden muaf tutulacakları hükme

³⁴ Musa, ÖRMECİ, “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafılığı, Risturn İstisnası ve Vergileme”, *Vergi Dünyası*, S.110, Ekim 1990, s.25.

bağlanmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz koşullara uymayan kooperatifler muafiyetten faydalanamazlar.

C. İktisadi Kamu Müesseseleri

KVK'nun 4. maddesinde, İktisadi Kamu Müesseseleri şu şekilde tanımlanmıştır;

“Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatiflerin dışında kalan ticari, sınai ve zırai işletmeler İktisadi Kamu Müesseseleridir.

Bunların, kazanç gayesi güdmemeleri, faaliyetin kanunda tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmemektedir.”

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, İktisadi Kamu Müesseseleri, kamu hukuku tüzel kişiliklerine bağlı iktisadi işletmelerdir.

İktisadi kamu müesseseleri kavramı içerisinde iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, müesseseler, bağlı ortaklıklar ve iştirakler yer almaktadır. Buna göre ⁽³⁵⁾;

i. İktisadi Devlet Teşekkülleri: Sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

³⁵ Rıdvan, KARLUK, Türkiye Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme, İstanbul, 1994, s.7.

ii. Kamu İktisadi Kuruluşu: Sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

iii. Müessese: Sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur.

iv. Bağlı Ortaklıklar: Sermayesinin %50'sinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirkettir. Bağlı ortaklıklar, İDT ve KİK'dan farklıdırlar. 233 Sayılı KHK dışında tamamen özel hukuk hükümlerine bağlıdırlar. Genel kurulları ve denetçileri vardır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun ve TBMM'nin denetimine tabidirler.

v. İştirak: İktisadi Devlet Teşekküllerinin veya Kamu İktisadi Kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının sermayelerinin en az %15'ine, en çok %50'sine sahip bulundukları anonim şirkettir. Tamamen TTK hükümlerine tabidirler. Kamu payı genelde %50'nin altında olduğu için, özel şahısların yönetimindedir.

vi. İşletme: Müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleridir.

İktisadi kamu müesseselerinin KV mükellefiyetinin doğabilmesi için;

i. Bu kuruluşlar ticari, sınai ya da zırai bir işletme olmalıdır,

ii. Faaliyetleri devamlı olmalıdır,

iii. Sermaye şirketi ya da kooperatif niteliği taşımamalıdırlar.

Bu koşulların bulunması gereklidir (KVK Md.4).

Sermaye şirketleri kooperatifler kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olsalar dahi, Kurumlar Vergisi açısından bu kurumlar, İktisadi Kamu Müessesesi değildir. Kurumlar Vergisi açısından bu kurumlar

beyana tabi kurum kazançlarını bir sermaye şirketi veya kooperatif olarak düzenleyeceklerdir (36).

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve müesseselerine tabi olup, sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan ve faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai ve zırai işletmeler de Türk İktisadi Kamu Müesseseleri gibi KV'ne tabi olacaktır.

D. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernekler; insan topluluklarıdır. Bu insanlar, dernek içinde kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak amacı gerçekleştirmek üzere bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirirler. Derneklerde üyelerine kazanç paylaşırma amacı bulunmaz (37).

7 Ekim 1908 sayılı Dernekler Kanununun 1' inci maddesine göre Kanunlarca yasaklanmamış belirli bir gayeyi gerçekleştirmek üzere üyesi en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları kurumlar dernektir.

Vakıf ise, Medeni Kanunun 73 maddesinde “başı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere bir malın belli bir gayeye tahsisi” olarak tanımlanmıştır. Anlaşılacağı üzere dernekte esas unsur “insan” olduğu halde, vakfın esası insan iradesiyle muayyen bir gayeye tahsis edilmiş “mal veya gelir”dir(38).

Kurumlar Vergisi Kanunun 5. maddesi gereğince; vakıf ve derneklere ait veya bağlı bulunan faaliyetleri devamlı, sermaye şirketi

³⁶ SEMERCİGİL, s.26.

³⁷ KIZILOĞ, s.97.

³⁸ ÖZBALCI, s.24.

veya kooperatif niteliğinde olmayan, ticari, sınai ve zırai nitelikte olan işletmeler ile aynı nitelikteki yabancı işletmeler; dernek ve vakıfların iktisadi işletmesi sayılmakta ve kazançları Kurumlar Vergisine tabi tutulmaktadır.

Yani vakıf ve dernekler KV'ne tabi değildir. Ancak amaçlarına ulaşabilmek için kurdukları veya işlettikleri iktisadi işletmeler KV'ne tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun genel gerekçesinde; .

“Cemiyet ve tesislere ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmaları, kendiliğinden anlaşılacağı üzere bir prensip icabıdır. Müttekâmil vergi sistemlerinde değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hatta doğrudan doğruya cemiyeti ve tesislerin kendileri de vergiye tabi bulunurlar. Bizde, verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar teşmili şimdilik muafık görülme de, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin teklifinde terettüd edilemeyeceği aşıkardır. Doğrudan doğruya devlet müesseseleri vergiye tabi tutulurken cemiyetlere ait işletmelerin vergi dışı bırakılmaları elbette mümkün olamaz. İktisadi amme teşekküllerinin vergilendirilmesine icab ettiren sebepler, hesap tutma ve hesap verme sebepleri, aynen ve hatta fazlasıyla cemiyet ve tesislerin işletmeleri hakkında da varittir” (39) denilmektedir. Ancak günümüzde yalnızca dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler vergilendirilmektedir. KVK’nu madde 5’e göre, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi olmaları için şu şartların varlığı gereklidir:

- i. İktisadi işletme, dernek ve vakıfa ait veya bağlı olmalıdır.
- ii. Faaliyeti devamlı bulunan ticari, sınai ve zırai bir işletme

³⁹ Musa, ÖRMECİ, “Kurumlar Vergisi Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S.111, Kasım 1990, s.7.

olmalıdır.

iii. Sermaye şirketi veya kooperatif biçiminde kurulmuş olmamalıdır.

Bu işletmelerin faaliyetleri, dernek veya vakıfların amaçlarına uygun olsun ya da olmasın; kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunda tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaması, iş yerlerinin olmaması vergilendirilmelerini etkilemez.

Bir iktisadi işletmenin dernek veya vakıfa ait olması, bu işletmenin faaliyetinin dernek veya vakıf tarafından organize edilmesini ve doğrudan doğruya işletilmesini ifade eder. Bağlı olma ise, işletmenin idaresinde dernek veya vakfın yetkili olması demektir ⁽⁴⁰⁾.

Dernek ve vakıflara ait;

i. İlim, Fen, Güzel Sanatlar ile Tarım ve Hayvancılığı geliştirmek amacıyla işletilen kurumlar,

ii. Genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kurumlar,

iii. Sosyal amaçlı işletilen kurumlar,

iv. Sergi, Fuar ve Panayırılar (hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsadresi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki),

v. Beden terbiyesi teşkilatına dahil dernekler,

vi. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,

bu belirtilen amaçlarla işletildiklerinde ilgili bakanın görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca kabul edilen iktisadi işletmeler KV'den muaf tutulmuştur (KVK m.7).

⁴⁰ MAÇ, s.52.

E. İş Ortaklıkları

KVK'nun mükerrer 6'ncı maddesine göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar iş ortaklığıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyeti etkilememektedir.

Bir iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için şu nitelikleri taşıması gereklidir (⁴¹).

- i. Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii. Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- iii. İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- iv. Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- v. İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- vi. İş ortaklığı ile iş veren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- vii. Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- viii. İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ix. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

İş ortaklığı, süreklilik arzeden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulmakta ve tam

⁴¹ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 31 (R.G: 3.4.1986;19067)

mükellefiyete tabi bulunmaktadır (42). Örneğin; “B” bankasına mali müşavirlik yapmak için iş ortaklığı kurulamaz. Ancak aynı bankaya yıllara yaygın bir inşaat işini taahhüt etmek üzere iş ortaklığı kurabilecektir.

İş ortaklığılığının esası, sermaye koymak suretiyle belirli bir ticari faaliyetin yapılması değil, birbirinden bağımsız olan mal varlığı bulunan kişi ve kuruluşların belli bir işi birlikte yapmayı müştereken taahhüt etmeleri ve sonuçta doğacak kazancı paylaşmaktır. Bu durumda iş ortaklığı, belli bir işin tamamlanması ile sona ermektedir (43).

Görüldüğü gibi kurumlar vergisi mükellefleri geniş bir şekilde kapsamaktadır. Ancak bazı tüzel kişilikleri bulunan kurumları vergi dışı bırakırken, bazı tüzel kişilikleri bulunmayan kurumları vergi kapsamına almıştır. Bu ise çelişkili bir durumdur.

VI.KURUM KAZANCI VE SAFİ KURUM KAZANCININ TESBİTİ

A. Kurum Kazancının Unsurları

KVK’nun 1. maddesine göre kurum kazancı, gelir vergisi konusuna giren; ticari kazançlar, zırai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, gayri menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Kazanç bu unsurlardan herhangi birinden veya birkaçından veya hepsinden meydana gelebilir. Ancak, elde eden kurum bakımından, kurum

⁴² AKDOĞAN, s.289.

⁴³ Şefik,ÇETİNER,“KV’nin Yeni Mükellefi İş Ortakları”,Vergi Sorunları Dergisi,S.1,1986, s.27.

kazancı şeklinde tek bir kazanç unsuru vardır ve KVK'nun 13. maddesine göre kurum kazancı, GVK'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre tesbit edilir.

Gelir vergisinde ticari kazanç, hem götürü hem de gerçek usule göre tesbit edilmektedir. Fakat VUK'nun 177'nci maddesinin beşinci bendine göre KV'ne tabi olan kurumların birinci sınıf tüccar olarak kabul edileceği hükmüne bağlanmıştır ve birinci sınıf tüccarlar, gelirlerini VUK'nun 176'ncı maddesi uyarınca bilanço esasına göre tespit ederler. Bu nedenle KV'nde kazanç götürü usulde tesbit edilmez. Gerçek usule göre tespit edilir.

Kurumlar Vergisinde kurum kazancının tesbitinde ticari kazanç hükümlerine uyulacağı belirtilmişti (KVK Md.13). Ancak iki istisnai durum vardır. Birincisi; zırai kazançların kurum kazancının içine dahil olması durumunda, GVK'nun zırai kazançlara ilişkin 59. maddesinin de göz önüne alınacağıdır (44).

İkincisi ise; dar mükellef kurumların kazancının tesbitidir. Eğer dar mükellef kurumların kazancı ticari kazanç ve zırai kazançtan veya her ikisinden oluşuyorsa, kazancın tespitinde ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanır. Fakat dar mükellef kurumun kazancı bu kazançların dışında ücretlerden, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından, menkul sermaye iratlarından veya sair kazanç ve iratlardan meydana geliyorsa bu kazanç ve iratlara ilişkin GVK'nundaki hükümler uygulanır (KVK Md.13).

⁴⁴ KIZILOĞ, s.858.

B. Kurum Kazancında Elde Etme

1. Tam Mükellefiyette

KVK'nun 9. maddesine göre; Kurumlar Vergisi mükellefi olan tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, tam mükelleftir. Bunlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Burada ifade edilen kanuni merkez; kurumun kuruluş yasasında ya da kuruluş sözleşmesinde belirtilen kurum merkezidir. İş merkezi ise; işlerin fiilen yönetildiği merkezdir. Tam mükellefiyete tabi bulunan kurumlar kanuni merkezi ya da iş merkezi Türkiye sınırları içerisinde bulunan kurumlardır (45).

Bir devlet, vatandaşının ülke sınırları dışındaki faaliyetleri sonucu elde ettiği kazanç ve iratlardan da vergi alabilmektedir. Bu da kanunların uygulanmasında şahsilik ilkesinin bir gereğidir. Şahsilik ilkesi, bir ülkenin kanunlarının ülke dışında bulunan vatandaşlara da tatbik edilmesi demektir (46). Görüldüğü üzere Türk Kurumlar Vergisinde tam mükellefiyette şahsilik ilkesi esas alınmıştır.

Kurumun kazancı, elde eden yönünden ticari kazanç niteliği taşıdığı ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etmede tahakkuk esası geçerlidir (47).

⁴⁵ Abdurrahman, AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi Uygulaması*, Ankara, 1995, s.190.

⁴⁶ BAYRAKLI, PEHLİVAN, s.19.

⁴⁷ ÖZBALCI, s.36.

2. Dar Mükellefiyette

KVK'nun 10. maddesine göre, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinde Türkiye'de bulunmayan kurumlar, dar mükelleftir ve yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyette mülkilik ilkesine uyulmuştur. Mülkilik ilkesine göre, bir ülkenin kanunları milli sınırlar içerisinde bulunan vatandaş veya yabancılara aynı ölçüde uygulanır. Örneğin, Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef bir kurum sadece Türkiye'de elde ettikleri gelir üzerinden KV'ne tabi olacaktır. Çünkü devletin egemenlik hakkı, ancak kendi ülkesinde oturan veya kendi ülkesinde sağlanan gelirler üzerinden geçerli olabilir (48).

Kurum kazancı, elde eden kurum yönünden dar mükellefiyette de ticari kazanç niteliğindedir. Türkiye'de ticari ve zirai kazanç elde eden dar yükümlü kurum yıllık beyana dayalı vergilendirme yöntemine tabidir(49). Dar mükellefiyete tabi kurum, Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunduğunda bu faaliyetlerden sağlanan kazanç tahakkuk ettiği anda elde edilmiş olur (50).

Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyetin bulunmadığı hallerde yapısı itibariyle ticari veya zirai kazanç dışında kalan gelir unsurları (Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında elde ettikleri bedeller, hükümetin izni ile açılan sergi

48 BAYRAKLI, PEHLİVAN, s.19.

49 Esra EKMEKÇİ, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., İstanbul, 1994, s.109.

50 ÖZBALCI, s.36.

ve panayırlarda yaptıkları faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar) kaynakta Kurumlar Vergisi kesintisine tabidir. Kaynakta kesintiye tabi olabilmek için Türkiye’de ticari veya zirai kazanç elde elmeyen bir başka deyişle Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar yükümlü kurum olması gereklidir. Kaynakta kesinti ise ödeme şartına bağlıdır (51).

Ticari kazanç gibi tespit edilecek olan kurum kazancı, ülke dışı faaliyet sonucunda sağlandığında, elde etme yönünden GVK’nun 85. maddesine göre değerlendirilecektir. GVK’nun 85. maddesine göre ise;

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar,

- i. Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- ii. Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan halde; mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

GVK’nun 85. maddesi sadece yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar için geçerlidir.

C. Safi Kurum Kazancının Tesbiti

Kurumlar Vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (KVK Md.13). Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Kazanç hesabı bakımından takvim yılı uygun bir periyot değilse Maliye Bakanlığından izin alınarak 12 ayı kapsayan başka bir periyot özel hesap dönemi olarak kabul edilebilir. Yeni işe başlama, tasfiyeye giriş ve tasfiyenin sona ermesi, birleşme, devir gibi nedenlerle bir tam yıldan daha kısa süreli dönemler de hesap dönemi addedilir. (VUK. Md.174).

⁵¹ EKMEKCİ, s.123.

Kurum kazancı bilanço esasına göre tesbit edilir. Ancak bazı özel hallerde (işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenler) Maliye Bakanlığının izniyle kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit edebilirler. Uygulamada istisnai olarak görülür (VUK Md. 177/5).

Yabancı ulaştırma kurumlarında ise kazanç; dar mükellef ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettikleri gayri safi hasılatlarına, Maliye Bakanlığınca tespit edilip Resmi Gazete’de yayımlanan “ortalama emsal oranları” uygulanarak tespit edilir. Ortalama emsal oranları, Resmi Gazete’de yayımlanma tarihini takibeden takvim yılı başından itibaren elde edilen kurum kazançları hakkında uygulanır (KVK Md.18).

1. Kurum Kazancının Tesbiti Usulleri

a. Kurum Kazancının Bilanço Esasında Tesbiti

Kurum kazancının GVK’nun ticari kazançta ait hükümlerine göre tespit edileceğini belirtmiştik.

GVK’nu madde 38’e göre; bilanço esasında kurum kazancı, dönem sonu ve dönem başı özsermayelerinin kıyaslanması suretiyle bulunur. Özsermayeler arasındaki farka dönem içinde işletmeden çekilen değerler eklenir. Aynı farktan işletmeye ilave edilen değerler çıkarılır.

Özsermaye bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktır. İhtiyatlar ve kâr ayrı ayrı gösterilse de özsermayenin unsurları olarak kabul edilirler (VUK Md.192). Özsermaye gerçek aktif bulunduktan sonra bu bulunan tutardan borçlar indirilerek bulunur. Gerçekte aktif ise; aktif toplamından şu hesap tutarları çıkarılarak bulunur;

- i. Geçmiş yıl zararları
- ii. İlk tesis ve örgütlenme giderleri
- iii. Karşılıklar
- iv. Amortismanlar
- v. Ödenmemiş sermaye
- vi. İşletmenin, işletme sahiplerinden olan alacakları

Gerçek aktif böylece bulunduktan sonra, gerçek aktiften borçlar indirilerek özsermaye bulunur.

Kazancın tespitinde, özsermayelerin hesaplanacağı bilançolar mali bilançolardır. Mali bilançonun düzenlenmesinde, işletmeye dahil mevcut, alacak ve borçlar VUK'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilir (52).

Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen bilançolar, ticari bilanço, bu bilançoya göre belirlenen kârda, ticari kâr olarak adlandırılır. Mali bilanço ise, ticari bilançonun vergi kanunlarında öngörülen değişikliklerini içeren şeklidir. Mali bilanço kârı, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken verginin matrahını gösteren kârdır. Ticari bilanço esas alınmak suretiyle mali kâr hesaplanır. Hesaplama sırasında, ticari bilançoya göre oluşan kâra bazı eklemeler ve indirimler yapılır (53).

Kurum kazancının tespitinde; uygulamada dönem başı ve dönem sonu özsermaye tutarlarının mukayesesi suretiyle ticari kazanç tesbiti yapılması söz konusu olmamaktadır. Vergisel manadaki safi kurum kazancının yani istisnalardan önceki mali kârın tesbitinde hareket noktası, o döneme ait gelir tablosundaki vergi öncesi kâr veya zarardır. Kâr yahut zarar ise yine o döneme ait hasılatтан giderlerin indirilmesi suretiyle bulunur. Gelir-gider farkı ticari manadaki neticeyi verir, buradan mali (vergisel) kâr veya zarara ulaşabilmek için, kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari kâr

52 ÖZBALCI, s.159.

53 KIZILOĞ, s.861.

veya zarara eklenir, yine vergisel açıdan hasıllata dahil edilmemesi gereken gelir unsurları indirilir ve böylelikle KV beyannamesi üzerinde vergisel (mali) manadaki safi kurum kazancına (veya mali zarara) ulaşılır. Safi kurum kazancından varsa geçmiş yıl zararları ve istisnalar düşülerek KV matrahı bulunur (54).

Ayrıca VUK'nun safi kurum kazancının tesbitini doğrudan etkileyen hükümleri şunlardır:

i. İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesini düzenleyen 269-289 uncu maddeler.

ii. Yeniden değerlemeye ilişkin mükerrer 298 inci madde.

iii. Amortismanlarla ilgili 313-330 uncu maddelerdir.

Bu hükümler Kurumlar Vergisi uygulamasında da geçerlidir

b. Kurum Kazancının İşletme Hesabı Esasında Tesbiti

Daha öncede açıklandığı gibi, kurumlar genellikle bilanço esasına göre defter tutarlar. İşlerinin icabı olarak bilanço esasında defter tutmaları mümkün olmayan ya da gerek bulunmayanların, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca izin verilenler, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit edebilirler (VUK Md.17715).

GVK'nun 39 uncu maddesine göre, işletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti şöyledir: "İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderleri ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder).

⁵⁴ MAÇ, s.13.5.

Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasıllata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu surette tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur”

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler, iş hacimleri ne olursa olsun bilanço esasında defter tutmak mecburiyetindedirler (VUK Md.17714). Bunlar dışındaki KV mükellefleri Maliye Bakanlığının izniyle işletme hesabı esasına göre defter tutar ve bu esasa göre kazançlarını tespit edebilirler. Ancak uygulamada çok istisnai hallerde uygulandığı görülmektedir. Kurum kazancının tespitinde bilanço esas geçerlidir.

Şimdi safi kurum kazancının tesbitinde kazançtan indirilebilecek giderleri açıklayamaya çalışacağız.

2. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

Kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler, iki gruba ayrılır. Kurum kazancı, GVK’ndaki ticari kazancın hesaplanması ile ilgili hükümlere göre tespit edileceğinden, GVK’ndaki ticari kazançla ilgili 40. maddesinde yazılı giderler düşülür. Ayrıca KVK’nun 14. maddesinde belirtilen giderler kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilir.

a. GVK’na Göre İndirilecek Giderler

aa.Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve Devamının Sağlanması İçin Yapılan Genel Giderler

GVK’nun 40/1 inci maddesine göre, “ticari kazancın elde edilmesi ve devamının sağlanması için yapılan genel giderler” vergiye tabi kazancın

tesbitinde hasılatattan indirilebilir.

Bu çeşit giderlere örnek olarak, kira ödemeleri, aydınlatma, ısıtma, temizlik, haberleşme, işçilik, ulaştırma, reklam, muhasebe, kırtasiye vb. nitelikteki giderleri gösterebiliriz. Yükümlülerin şahsi ihtiyaçları için yaptığı harcamalar ticari kazançtan indirilemez (55).

ab. GVK'nun 40/2 Maddesi Kapsamındaki Giderler

Bu giderler personelin yiyecek ve barınma tedavi ve ilaç giderleri, sigorta ve emekli primleri ve iş kıyafetleri giderleridir. Bu giderler görüldüğü gibi işletmede çalışanların zorunlu bazı giderleridir ve iş görülmesi ile ilgilidir. Sigorta ve emekli primlerinin indirilebilmesi için Türkiye'de bulunan ve tüzel kişiliği olan emekli veya sigorta şirketi veya sandığına ödenmiş olması gerekmektedir (56).

ac. Zarar, Ziyan, Tazminat Ödemeleri

GVK'nun 40/3 üncü maddesine göre; "işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" gider olarak kabul edilmiştir.

Zarar, ziyan ve tazminatın gider olarak kaydı için aranan şartlar şunlardır;

- i. İşle ilgili olmak,
- ii. Zarar, ziyan ve tazminatın, mukaveleye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden doğmuş olması,
- iii. Teşebbüs sahibinin suçundan doğmamış olması,

⁵⁵ BAYRAKLI, PEHLİVAN, s.256.

⁵⁶ BİLDİRİCİ, s.46.

Bunlara örnek olarak, işçiye kanun gereğince ödenen kıdem tazminatı, malın sözleşmede belirlenen süreden daha geç sürede teslimi nedeniyle ödenen tazminatlar gösterilebilir.

ad. Seyahat ve İkamet Giderleri

GVK'nu 40/4. maddesine göre; “işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye mahsup olmak şartıyla) indirilecektir”.

Bu harcamaların gider kaydedilmesi için bir takım koşulların birarada bulunması gerekir (GVK Md.40/4). Bunlar;

- İkamet ve seyahat giderlerinin şirketin faaliyetiyle ilgili bulunması,
- Yapılan seyahat ve ikamet giderlerinin işin önem ve genişliği ile orantılı olması,
- Seyahat süresinin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması gerekmektedir.

Yapılan bu giderlerin, otel faturası, uçak ve tren bileti gibi belgelerle kanıtlanması gerekir. Örneğin, üç günde sonuçlandırılacak herhangi bir iş için on günlük harcamaları gider olarak yazmak ve Afyon'la ilgili bir iş için İzmir'e ait giderleri kaydetmek mümkün bulunmamaktadır⁽⁵⁷⁾.

ae. Taşıt Giderleri

GVK'nun 40/5. maddesine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçları için de kullanılan diğer taşıtların giderlerinin yarısı)

⁵⁷ Kamil MUTLUER, **Türk Vergi Mevzuatı**, AÖF Yayınları, Eskişehir, Kasım 1995, s.33.

indirilecektir.

Bu tür giderler taşıtın bakım, onarım ve akaryakıt giderleridir. Binek otomobilleriyle ilgili olarak;

- Yakıt, tamir-bakım, yedek parça,
- Sigorta primi,
- Kira ve finansal kira,
- Amortisman,

ve sair giderler (köprü, otoyol, otopark gibi) ile, varsa bunlara ilişkin KDV'lerin yarısı gider olarak indirilecektir (58).

af. Ayni Vergi ve Harçlar

GVK'nun madde 40/6'ya göre iş ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar gider yazılabilecektir. Ancak, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesi gereğince taksi olarak çalıştırılmayan otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarından (I sayılı tarife); özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden (III sayılı tarife); Türkkuşu ve Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç olmak üzere özel amaçla kullanılan uçak ve helikopterlerden (IV sayılı tarife); alınan motorlu taşıtlar vergileri gider olarak indirilemez.

Ancak, ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar bu hükmün dışında tutulur.

ag. VUK'nu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

GVK'nun 40/7 inci maddesine göre; VUK'nu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılacaktır. Ayrıca nakliyecilikte

⁵⁸ MAÇ. s.14.175.

kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı da indirilir.

Kurumların zati ve ailesi olmayacağına göre bu hüküm kurumlar açısından, sadece ticari olarak işletilmeyen binek otomobillerine ilişkin olarak 1995 ve müteakip yıllarda ayrılacak amortismanların yarısının gider yazılamayacağı şeklinde anlaşılmalıdır (59)

ah.İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

GVK'nu madde 40/8'e göre; işverenlerce, sendikalara ödenen (Sendikalar Kanunu Hükümlerine göre) aidatlar gider yazılabilecektir.

Bu hükme göre gider yazılabilecek aidatın yıllık tutarı, işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Buradaki çıplak ücret, brüt baz ücrettir. Bilindiği üzere çıplak ücret fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi eklentileri ihtiva etmemektedir. Çıplak ücret brütlerinin aylık toplamı otuza bölünmek suretiyle o ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur, aidatın daha uzun periyodlarla ödenmesi halinde o periyoda isabet eden aylık sınırlar toplamı gider kaydedilecek aidatın sınırını oluşturur. Sınırı aşan aidat kısmı, kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Şimdi de KVK'na göre safi kurum kazancının tesbitinde indirilecek giderleri açıklayalım.

⁵⁹ MAÇ. s.14.196.

b. KVK'na Göre İndirilecek Giderler

Kurum kazancının tesbitinde indirilecek giderler KVK'nun 14. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

ba. Hisse Senedi ve Tahvillerin İhraç Giderleri

Hisse senedi, anonim ve eshamlı komandit şirketlerin, sermaye payı birimleri karşılığı olmak üzere. Ticaret Kanunu hükümlerine göre çıkardıkları tedavül edilebilir kıymetli evrakı ifade eder. Tahvil ise, anonim şirketlerle, kamu hukuku tüzel kişilerinin kaynak sağlamak amacı ile yapacakları borçlanmalar dolayısı ile çıkardıkları birbirine eşit değerdeki borç senetlerine denir ⁽⁶⁰⁾.

Bu kurumların hisse senedi ve tahvillerinin kağıt ve basım giderleri, mahkeme, noter ve diğer tasdik masrafları, damga vergisi ile diğer ihraçla ilgili vergi, resim ve harçları, hisse senedi ve tahvillerin ihracı ve satılması nedeniyle bankalara verilen komisyonlar ihraç gideri sayılmaktadır ⁽⁶¹⁾.

bb. İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

VUK'nun 282. maddesine göre ilk tesis ve örgütlenme giderleri, kurumun tesis olunması, yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir.

⁶⁰ ÖZBALCI, s.204.

⁶¹ BİLDİRİCİ, s.187.

Şirketin kuruluş sözleşmesinin düzenlenmesi, fizibilite raporunun hazırlanması, kuruluşlarla ilgili genel kurul toplanması, peştemallık giderlerini kapsamaktadır (62).

Kurumlar ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerini ya tamamını giderin yapıldığı yılda doğrudan kayıtlara intikal ettirilebilir ya da aktifleştirerek 5 yıl içinde 5 eşit taksitte yok edebilirler. Mükellef kurumlar bu iki yoldan istediklerini seçebilirler (KVK Md.14/2).

bc. Genel Kurul Toplantı Giderleri İle Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Sermaye şirketleriyle kooperatiflerde genel kurul, ortaklardan oluşur. Diğer kurumlarda ise genel kurul, eğer kuruluşa ilişkin bir özel kanun veya kararname sözkonusuysa, bu kanun veya kararnamede tespit edilen kişilerden oluşacaktır (63).

Genel kurul toplantı giderleri, bu toplantı ile ilgili yer kiralama, posta, ilan, genel kurul kararlarının tescil ve ilan giderleri kazançtan indirilir. Ancak genel kurul toplantısı nedeniyle kurum tarafından ortaklara verilen kokteyl ve yemek giderleri kazançtan indirilemez. Ayrıca ortakların genel kurula katılmak için yaptıkları seyahat ve diğer giderler de kurum kazancından indirilemez.

Şirketlerin başka şirketlerle birleşme, faaliyetini sona erdirme gibi durumlarda yapılan posta, ilan, yer kiralama gibi çeşitli giderler de kurum kazancından indirilebilir (64).

⁶² BİLDİRİCİ, s.187.

⁶³ SEMERCİGİL, s.276.

⁶⁴ SEMERCİGİL, s.277.

bd. Sigorta Şirketlerinin Teknik İhtiyatları

Sigorta şirketlerinde, bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerinin gerekli kıldığı teknik ihtiyatlar kurum kazancından indirilir. Bu ihtiyatlar;

- Muallak hasarlara ait tazminat karşılıkları; sigorta şirketi ile sigortalılar arasında ortaya çıkmış bir anlaşmazlık nedeniyle dönem sonuna kadar kesinleşmemiş olan tazminatlar, muallak hasarlara mahsus tazminat karşılığı olarak hasarın meydana geldiği dönemin kazancından indirilir (65).

- Cari muhataralara ait ihtiyatlar; Sigorta şirketlerinin ulaştırma, yangın ve kaza sigortalarından aldıkları primlerin, sözleşmelerin hükmünü ertesi yıla da sarkması sebebiyle tahsil edilen primlerin belirli oranı cari hesaplara ait ihtiyatlar olarak kazançtan indirilir. Bu ayrılacak ihtiyatlar, ulaştırma sigortalarında prim hasılatının %25'den, diğer sigortalarda ise %33.5'inden daha fazla olamayacaktır.

- Riyazi ihtiyatlar; Hayat ve ölüm sigortalarında her sözleşme için ayrı ayrı hesaplanır ve gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilir. Sigorta şirketlerinin ayırdıkları ihtiyatlarının ertesi yıl başında aynen kâra nakledilmesi gerekir.

be. Komandite Ortağın Kâr Payı

Eshamlı komandit şirketlerde iki türlü ortak vardır. Birisi komandite ortaktır. Komandite ortak şirket borçlarından dolayı sınırsız sorumludur. Komandite ortakların kazançları KV'ne tabi değildir. Ticari kazanç olarak

⁶⁵ BAYRAKLI, PEHLİVAN, s.380.

GV'ne tabi tutulur. Diğer ortak ise komanditer ortaktır. Şirket borçlarına karşı sorumluluğu konulan sermaye ile sınırlıdır. Bu ortakların kazancı KV'ne tabidir.

Bu nedenle eshamlı komandit şirketin kurum kazancının tesbitinde komandite ortağa düşen kâr payı indirilerek, kalan kazanç KV'ne tabi tutulur. (KVK Md.14/5)

bf. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi belli koşullara tabidir. (KVK Md.14/6) Bu koşullar şunlardır;

- Genel bütçeye giren dairelere, katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyeler ile köylere, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Medeni Kanunumuza göre kurulmuş bulunan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların sınırlı olarak kurum kazancından indirilmesine imkan verilmiştir ⁽⁶⁶⁾. Kazançtan indirilecek bağış tutarı en fazla 20.000 liradır.

- Kurumların, bu saydığımız kamu kurum ve kuruluşlarına, okul, kreş, spor tesisi ile yurt ve sağlık tesisi inşaatı ile ilgili harcamaları ve bu tür tesislerin inşaatı için ilgili kurumlara bağış ve yardımların tamamı kazançtan indirilebilmektir. Ancak asgari 50 yatak kapasiteli, kalkınmada öncelikli yörelerde ise 35 yatak kapasiteli olmalıdır.

Eğer bağış ve yardım mal veya hizmet şeklinde yapılırsa, mal olarak yapılan bağış ve yardımın maliyet bedeli bilinmiyorsa takdir komisyonları tarafından takdir edilecek değerin tamamı kazançtan indirilebilir.

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar kurum kazancından indirilebilir.

⁶⁶ AKDOĞAN, Vergileri ..., s.330.

Doğal afetlerden zarar görenlere, üniversitelere ve ilk öğretim kanununa göre okul yapımında yapılacak bağış ve yardımlar sınırsız olarak kazaçtan indirilebilir.

- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kurum ve kuruluşlara yaptıkları yardımların tamamı kazançtan indirilebilir. Ayrıca kurumlar, ödeyecekleri kurumlar vergisinin %20'sine kadar çalışma ve geliştirme harcamasında bulunursa bu harcamaların tutarı kadar vergiyi, üç yıl içinde kurumlar vergisi taksitleriyle birlikte ödenecektir.

bg.Geçmiş Yıl Zararları ve Yurt Dışı Faaliyetlerden Meydana Gelen Zararlar

Kurumların geçmiş yıl zararları ve yurt dışı faaliyetlerinden meydana gelmiş zararlar beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla gider olarak yazılabilir (KVK Md. 14/7).

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde gider olarak indirilebilir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu yoksa, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi

dairesine ibrazı gerekir (KVK Md. 14/7).

Ancak, Türkiye’de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar kazançtan indirilemez.

bh. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları

Bir çeşit kredi olan ve “faizsiz olarak verilen kredi” adını taşıyan kredilere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, ödeyici kurumda veya özel finans kurumunda gider yazılabilecektir (KVK Md. 14/8).

3. Muafiyet ve İstisnalar

Belirli şartlara sahip vergi mükellefinin vergi dışı bırakılmasına, yani subjektif mükellefiyetteki daraltmalara muafiyet, objektif mükellefiyetteki, yani verginin konusundaki daraltmalara ise istisna denilmektedir (67).

Kurumlar Vergisinde muafiyet ve istisnalar KVK’nun 7 nci ve 8’inci maddelerinde belirtilmiştir. Bunlar sırasıyla şunlardır;

a. Muafiyetler

KVK’na göre aşağıdaki kurumlar, Kurumlar Vergisinden muaftır.

Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve Atölyeler. (KVK. Md.7/1) Söz konusu kuruluşlar birer kamu idaresi hüviyetinde olup yaptıkları işlemin niteliği gereği teşkilat kanunlarında veya statülerinde belirtilen işleri ile sınırlı olarak KV muafiyetine konu edilmişlerdir. Bu muafiyeti düzenleyen bir nolu

⁶⁷ Şerafettin, AKSOY, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, 1994, s.248.

benddeki parantez içi hükmü uyarınca, bunların kuruluş maksatları dışında kalan işleri itibariyle KV'ne tabi olmaları söz konusudur. Mesela Damga Matbaasının ücret mukabilinde bir yayın evine kitap basması yahut bir askeri atölyenin bir A.Ş.'nin siparişi üzerine ücret karşılığında kalıp yapması gibi işlemlerden sağlanan kazançlar KV'ne tabi olacaktır (68).

- Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayın evleri ve emsali müesseseler). (KVK. Md.7/3)

Bu muafiyet yukarıda belirtilen amaçları hedefleyen kamu idare ve müesseselerine tanınmıştır. Kamu idare ve müesseseleri dışındaki kurumların bu amaçlar için faaliyet göstermesi halinde muafiyetten yararlanılması söz konusu değildir.

- Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakım evleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakım evleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler). (KVK. Md. 7/4).

- Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, darülaceze atölyeleri, içtimai sigorta kurumları,

68 MAÇ, s.7.6.

öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler). (KVK Md.7/5)

Buradaki kamu idare ve müesseselerinin kuruluşundaki amaçların dışına taşacak konularda kazanç elde etmeleri halinde muafiyetten yararlanılması düşünülmeyecektir. Yukarıda sayılan kurumların ortak galip vasıfları amaçlarının kâr değil, sosyal yardım olmasıdır. Sosyal yardım amacına uygun olsa bile kamu idare ve müesseseleri dışındaki kurumların bu nitelikli faaliyetlerinin vergiden muaf olmaları sözkonusu olmayacaktır (69).

- Kamu idare ve müesseseleri tarafından hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsadese ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırılar. (KVK Md.7/6)

- 3, 4, 5 ve 6 ncı bentlerde yazılı müesseselerden dernek veya vakıflara ait olup mezkur bentlerde belirtilen maksad ve gayelerle işledildikleri ilgili bakanların mütalâası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilenler. (KVK Md.7/7)

Bu muafiyet derneğe veya vakfa değil, bunların muafiyete layık görülen işletmelerine yöneliktir. Dolayısıyla belli bir işletmesi muafiyete konu olan dernek veya vakfın muafiyete konu olmayan bir iktisadi işletmesinin bulunması sözkonusu muafiyeti engellemeyecek ve etkilemeyecektir (70).

- Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler. (KVK Md. 7/8)

69 Doğan ŞENYÜZ, : **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, 1996, s.309.

70 MAÇ, s.7.8.

- T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigortalar kurumları. (KVK Md. 7/9)

- Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim veya harç alan kamu müesseseleri. (KVK Md.7/10)

Kamu müesseseleri yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim veya harç (harç hizmetten yararlanan kişilerden yararlanma karşılığı alınan paralar iken, resim bir işin yapılmasına izin verilmesi karşılığında ilgili kişilerden alınan paralardır) alabilirler. Muafiyet kamu kurumlarının resmi mevzuat gereği aldıkları resim veya harca tabi faaliyetlerle ilgilidir⁽⁷¹⁾.

- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen;

i. Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,

ii. Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,

ii. Mezbahalar (kesim, taşıma ve muhafaza işlerine munhasır olmak şartıyla), (KVK Md.7/11)

- Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri, (KVK Md.7/12)

- Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri, (KVK Md.7/13)

- Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile

⁷¹ ŞENYÜZ, s.310.

münhasıran kanser, cüzzam ve traham tedavi eden hastaneler, (KVK Md. 7/14).

Muafiyet uygulaması bakımından bu hastanelerin kim tarafından işletildiği önem taşımaz. Önemli olan hastanede sadece bu hastalıkların tedavisinin yapıyor olmasıdır (72).

- Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muaflık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

- Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir, (KVK Md. 7/15)

Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclis başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler muafiyetten faydalanamazlar), (KVK Md.7/16)

- Özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak aktettiği mukavelelerle Kurumlar Vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar, (KVK Md.7/17)

Bu muafiyet Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki kanunlar tarafından getirilen muafiyetlerdir.

- Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 nci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler. (KVK Md. 7/19) Bu müesseselerin

⁷² MAÇ, s.7.12.

söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'na göne tevkifata tabi tutulmaz.

- Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu. Bu başkanlığın ve Fonların elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz. (KVK Md.7/20)

- Menkul Kıymetler Tanzim Fonu. (KVK Md.7/21)

Bu Fon'un portföy işletmeciliğinden doğan kazançları GVK'na göre tevkifata tabi tutulmaz.

Menkul Kıymetler Tanzim Fonu piyasasındaki tahvil arz ve talebi arasında ortaya çıkabilecek dengesizlikleri alım satım yapmak suretiyle gidermek üzere 45 sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ile kurulmuştur. Bu kurumun amacı kâr elde etmek değildir. Ancak kurumun işlemleri nedeniyle kazanç elde etmesi söz konusu olabilir. İşte muafiyet Menkul Kıymetler Tanzim Fonu'nun portföy işletmeciliğinden kazanç elde etmesi halinde vergiden muaf olmasını öngörmektedir (73).

- Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler. (KVK Md.7/22)

- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, (KVK Md.7/23)

- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar. (KVK Md.7/24)

⁷³ ŞENYÜZ, , s.323.

b. İstisnalar

KVK'nun 8. maddesine göre dar mükellefiyete tabi kurumlar da dahil olmak üzere aşağıda belirteceğimiz kurum mazaçları vergiden istisna edilmiştir.

- KVK Md. 8/1'e göre kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları hariç) Kurumlar Vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu istisnânın amacı iştirak kazançlarında çifte vergilenmeyi önlemektir. Çünkü Kurumlar Vergisine tabi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılması nedeniyle elde edeceği iştirak kazançları iştirak edilmiş kurum bünyesinde zaten Kurumlar Vergisine (ve gelir vergisi tevkifatına) tabi olmuş bulunduğundan bu kazançları iştirak eden kurum nezdinde bir kez daha vergilemek aynı matrahtan fazla vergi alma anlamına gelecektir ⁽⁷⁴⁾. Bu yüzden kurumların, tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine iştirakten elde ettikleri kazançlar vergiden istisna edilmiştir.

- KVK Md.8/2'ye göre kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

a) İstihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,

c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre

⁷⁴ Özhan ULUATAM, *Vergi Hukuku*, Ekim, 1995, s.348.

hesaplanan risturnlar,

d) Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak, iade edilen kısımlar, Kurumlar Vergisinden istisnadır.

Risturn kelimesinin anlamı geri vermedir. Üyelerin kooperatifle yaptıkları yıllık iş hacmine göre aldıkları kazanç iadesine Risturn denir. Kooperatifin yıllık kazancı toplam iş hacmine oranlanır; oranın ortakların kooperatifle yaptığı iş hacmine uygulanması ile bulunan miktar ortaklardan sağlanan kârdır. Bu kârlardan Kurumlar Vergisi ödenmez (bunlar risturn adıyla ortaklara dağıtılır). Geri kalan kâr ise, piyasa ile yapılan işlerden elde edilmiştir ve Kurumlar Vergisi ödentikten sonra gelir vergisi tevkif edilerek ortaklara koydukları sermaye ile orantılı olarak dağıtılır (75).

Risturn istisnası uygulaması ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemin fiyatının daha sonradan ortak lehine azaltılmasından ya da telafi edilmesinden başka bir şey değildir. Bir başka ifadeyle bu paylar, kooperatifin kazancı olmayıp ortağın parasıdır (76).

Risturn istisnasının uygulama esas ve şartlarını kısaca şöyle belirtebiliriz.

- İstisna Ortaklar için işletmelere İsabet Kazanç Kısımıdır.
- Risturn Ortaklarının Kooperatifle gerçekleştirdikleri işlem hacmine göre yapılır.
- Risturn istisnası dağıtılacak kazanç varsa sözkonusu olur.
- Risturnlar nakten veya ayın olarak ödenebilir.
- Risturn istisnasından tüketim, üretim ve kredi kooperatifleri yararlanabilir.

⁷⁵ BULUTOĞLU, s.285.

⁷⁶ ŞENYÜZ, s.341.

- Risturn istisnası kapsamına giren harcamalar KVK Md. 8/2’de belirtilen özelliklerde olmalıdır.

- Kanuni yedek akçe ve fonlar ayrılmadan risturn dağıtılamaz.
- İdare gider karşılığı risturn hesaplanabilir.

Ayrıca bu risturnlar, GVK’nun 94. maddesine göre tevkifatına tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz.

- KVK’nu madde 8/3’e göre Turizmi Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde “Turizm İşletmesi Belgesi” veya 1618 sayılı Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince “Seyahat Acentası İşletmesi Belgesi” almış olan kurumların münhasıran bu belge konusu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın %20’si Kurumlar Vergisinden istisnadır.

Elde edilen bu dövizlerin yetkili banka ve müesseselerde bozdurulması şartı vardır. Bu %20’lik oran işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile kurum kazancından indirilir.

İstisnadan yararlanma süresi içinde tesisin veya acentanın istisna şartlarını ihlal etmeyecek şekilde sahiplerinin (yine bir kurum tarafından devralınması), nevi veya ünvanın değişmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmez. Ancak istisna bu değişikliğin yapıldığı zaman ne kadar süre kalmışsa o kadar süre ile uygulanır.

Elde edilen dövizleri bizzat bozdurmayan ve dövizini sağlayan müessese veya acentadan doğrudan doğruya pay alan turizm müesseseleri, bu istisnadan aldıkları pay oranında faydalanırlar. Dövizini bozduran kurum, bu kısım üzerinden istisnadan yararlanamaz.

Bu %20’lik oranı sifıra kadar indirmeye veya kanunda yer alan orana kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

- Sermaye piyasasının gelişmesini teşvik amacıyla yatırım fonları ve yatırım ortaklarına bazı istisnalar getirilmiştir. KVK'nu Md.8/4'e göre bunlar şöyledir;

i. Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

ii. Yukarıda (a) bendi kalan menkul kıymetler yatırım fonları (diviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

iii. Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

iv. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, Kurumlar Vergisinden istisnadır.

Ayrıca, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenen dar mükellefiyete tabi yatırım fonları ve ortaklıklarının istisnadan faydalanma şartlarını, bu hususta düzenlenecek belgeleri ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir (KVK Md.8/4).

- Kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir (KVK Md.8/5).

Kurumları pay sahibi oldukları kurumların sermayelerini artırmaları halinde (anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler)

arttırılan sermayeden öncelikle yeni pay alma hakkına sahiptir. Buna rüçhan hakkı denir. Rüçhan hakkı kuponu bu hakkı ifade eden ve tahsil hakkı veren bir belgedir. Bu kuponların başkalarına satılması sonucu elde edilen kazanç vergiden istisnadır. Hisse senetlerinin satış değeri ile itibari değeri (üzerinde yazılı olan değer) arasındaki fark emisyon primidir. Bu prim de Kurumlar Vergisinden istisnadır ⁽⁷⁷⁾.

- KVK'nun 8. maddesinin 4 numaralı bendinin (a), (c) ve (d) alt bentlerinde belirtilen yatırım fonlarının katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları KV'den istisnadır (KVK Md.8/6).

Kurumların, Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemeler kurum kazancından gider olarak indirilemez (KVK Md.8).

⁷⁷ ŞENYÜZ, s.354.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK ve ALMAN KURUMLAR VERGİSİNDE KURUM KAZANCININ TESBİTİNDE İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

Bu bölümde safi kurum kazancının tesbitinde kurum kazancından indirilemeyecek olan giderleri ayrıntılı biçimde açıklayacağız.

Kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi matrahı belirlenirken indirilmesine izin verilmeyen dolayısıyla vergi matrahını korumayı amaçlayan giderlerdir. Kazancın tesbitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, ödeme veya indirimler hasılatı düşülmüşse bunların kurumun vergi matrahına ilavesi gerekir ⁽⁷⁸⁾.

- GVK'nun 40. maddesi çerçevesinde kalan ve kanunen kabul edilen giderler uygulama kabiliyeti itibarıyla Kurumlar Vergisi yönünden açık olmasına rağmen, GVK'nu 41. madde de yer alan ve kanunen kabul edilmeyen ödemeler veya indirimler için aynı şey söylenemez, yani KVK'nun indirilemeyecek giderlere ilişkin 15. maddesi, GVK'nun 41 maddesine bir yollama yapmamıştır ve sadece indirilemeyecek giderler olarak KVK'nun 15. maddesi uygulamaya esastır.

Örneğin 41. maddede teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler,

⁷⁸ ŞENYÜZ, s.382.

komisyonlar ve tazminatlar ile aynı kişilerin işletmedeki cari hesap veya diğer şekillerdeki alacaklarına yürütülecek faizler, gelir vergisi açısından kanunen kabul edilmeyen gider sayıldığı halde bunlar Kurumlar Vergisi yönünden tatbik kabiliyetine sahip değildir. Çünkü belli sınırlar dahilinde yasal gider niteliğindedirler. Belli sınırların ihlali halinde ise KVK'nun 15. maddesine “örtülü sermaye” ve “örtülü kazanç” şeklinde özel sınırlamalar konulmuştur. Buna karşılık GVK'nun 41. maddesinde yer alan hem gelir vergisi hem de Kurumlar Vergisi mükelleflerini kapsayan bazı kanunen kabul edilmeyen giderler ise, bu konuda GVK'nun 41. maddesine atıf yapılmak yerine, KVK'nun 15. maddesinde ayrıca yer almışlardır (79).

Ancak, GVK'nun 41. maddesi Kurumlar Vergisi mükelleflerinden sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklarla ve iş ortaklarındaki gerçek kişi ortaklar açısından sınırlı bir uygulama alanı bulur. Çünkü GVK' Md. 41'in son hükmüne göre eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüsü sayılmıştır.

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Kurumlar Vergisinde kurum kazancının tesbiti sırasında aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez (KVK Md.15).

A. Özsermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler

VUK'nun 192. maddesinde özsermaye; aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktır şeklinde tanımlanmıştır.

1. Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekine göre özsermaye unsurları şunlardır; Ödenmiş Sermaye, Sermaye Yedekleri,

⁷⁹ MAÇ, s.15.3.

Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları, Geçmiş Yıllar Zararları (-) ve Dönem Net Kâr yada Zararıdır. Ödenmiş Sermaye; Sermaye ve Ödenmemiş Sermayeden (-), Kâr Yedekleri; Yasal Yedekler, Statü yedekleri Olağanüstü Yedekler, Diğer Kâr Yedekleri ve Özel Fonlardan Sermaye Yedekleri ise; hisse senedi İhraç Primleri, Hisse Senedi İptal Kârları, M.D.V Yeniden Değerleme Artışları, İştirak Yeniden Değerleme Artışları ve Sermaye Yedeklerinden meydana gelmektedir.

Bu kalemlerden hiç birine faiz yürütülemez. Eğer faiz yürütülür ve gider olarak yazılırsa, kurum kazancının tesbitinde bu faizler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

Yapılan faiz ödemesi, kurumun, normal faaliyetlerinden elde ettiği kârı azaltmıyorsa, herhangi bir işlem yapılması söz konusu olmaz. Örneğin, belli bir dönemde, normal faaliyetlerinden 10 milyar kazanç sağlayan bir kurum, ortaklarına nominal sermaye üzerinden 3 milyar faiz ödemişse, bu faizi, 10 milyarlık kazancından bir gider unsuru olarak indirmedeği, kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına aldığı takdirde herhangi bir işlem yapılamaz. 10 milyarlık kazanca, 3 milyarlık faiz ödemesinin de eklenerek matrahın 13 milyara çıkarılması söz konusu değildir (80).

Ayrıca kurumların sözleşmelerine göre ortaklarına özsermaye üzerinden faiz ödemesinde bulunmaları halinde dahi ödenen bu faizler şirket kazancından indirilememektedir.

Hissedar veya ortakların şahsi mal varlıklarından, kuruma temin ettikleri kredi dolayısıyla kurumca yapılan faiz ödemelerinin hasılatından indirimi ise kabul edilecektir. Zira, hissedar ve ortakların şahsi mal varlıkları ile kurumun mal varlığı tamamen birbirinden ayrıdır. Burada

80 ÖZBALCI, s.225.

önemli olan ödenen faizin emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek olmamasıdır (81).

GVK’nda buna paralel hüküm teşebbüs sahibinin (eşinin ve velayeti altındaki çocuklarının) işletmeye koyduğu sermaye üzerinden faiz yürütülmesini men etmekteydi, ancak bu hüküm KVK’nde bu tip giderlerin indirilemeyeceğini daha açık bir şekilde belirtmektedir.

B.Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler

Örtülü sermaye müessesesi kurumlar için getirilmiş bir çeşit otokontrol fonksiyonu gören uygulamada sıkça karşılaşılan mali denetim aracıdır. KVK’nun 16. maddesinde örtülü sermaye kavramı;

“Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun özsermayesi arasındaki nisbet emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık gösterirse, mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır” şeklinde düzenlenmiştir.

KVK’nu Md.16’ya göre yapılan borçlanmanın örtülü sermaye niteliğine sahip olabilmesi için taşınması gereken şartları şöyle açıklayabiliriz:

i. Borçlanmanın, kurumlu aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek veya tüzel kişilerden yapılması gerekir.

Vasıtasız şirket ilişkisi, borç alınan gerçek veya tüzel kişinin, kurumun ortağı olmasını ifade eder. Kurumun borç aldığı tüzel kişinin ortağı olması halinde de vasıtasız şirket ilişkisinin varlığı kabul

⁸¹ SEMERCİGİL, s.296.

edilmektedir (82).

Vasıtalı şirket ilişkisi ise daha geniş bir kavram olup, borç alan kurumla bir ortaklık ilişkisi bulunmayan ancak, kurum ortakları ile hısımlık ilişkisi içinde bulunan gerçek kişiler ile kuruma ortak olan gerçek ve tüzel kişilerin sermayesi, idaresi veya murakabesi bakımından bağlı olduğu yahut nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri kapsar (83).

“Devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet” kavramı çok açık olmamakla birlikte, borç veren ile kurum arasında, uzun süreli ve sıkı tekrarlanan iktisadi ilişki olarak anlaşılmaktadır (84).

Anlaşılabileceği üzere, alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için, mutlaka kurum ortaklarından veya aralarında sıkı ve devamlı bir iktisadi ilişki bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınmış olması gereklidir.

ii. Borçlanmanın teşebbüste devamlı olarak kullanılması gerekir.

Örtülü sermaye müessesesinde ikinci koşul, yapılan borçlanmanın, kurum içinde “devamlı” kullanılmasıdır.

Madde metninde yer alan devamlılık kelimesi tam olarak anlaşılamamaktadır. “Devamlılık” kelimesini işletmenin faaliyette bulunduğu süre içinde kullanılması şeklinde değerlendirecek olursak, idarenin hiç bir zaman örtülü sermaye uygulamasına gitme imkanı kalmayacağından bu kanun hükmü de anlamsız hale gelecektir.

82 ÖZBALCI, s.236.

83 Mesut KOYUNCU, “Örtülü Sermaye Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, S.177, Mayıs 1996, s.96.

84 Muhittin GÜNDOĞDU, “Örtülü Sermaye Müessesesi, Borçlanmanın Döviz Üzerinden Yapılması Durumunda Ortaya Çıkan Kur Farkına İlişkin Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.100, Ocak 1997, s.79.

Borçlanmalarda vadeler kısa, orta ve uzun olmak üzere üç kategoriye ayrılmaktadır. Kısa vadeli borçlar genellikle 1 ile 9 aylık süreyi, orta vadeli borçlar 9 ay ile 2 yıllık süreyi, uzun vadeli borçlar ise 2 yıldan daha uzun süreleri kapsadığı kabul edilmektedir (85). Burada esas sorun, borcun teşebbüste hangi halde devamlı olarak kullanıldığının kabul edileceğidir. Bu konuda Danıştay 13'üncü Dairenin 12.1.1976 gün E. 75/1851, K.76/39 sayılı kararında; 16' ncı maddede sözkonusu edilen devamlılık deyimini ile yasa koyucunun kısa vadeli istikrazlar dışındaki istikraz süresini amaçladığını, bir hesap dönemini kapsayan istikrazlarda devamlılıkta da “birinci yıl örtülü sermaye uygulaması yapmamak, bu yıldaki kurum kazancının vergi dışı bırakılması sonucunu doğurur. Buna haklı gösterecek herhangi bir neden ise yoktur”, ifadesiyle; örtülü sermayenin varlığı halinde, birinci yıldaki faiz ödemeleri içinde örtülü sermaye faizi uygulamasının yapılacağı konusuna açıklık getirmiştir. Özetle, Danıştay bu kararıyla; bir yıl ve daha uzun süreli bahse konu kişilerden yapılan istikrazlarda, istikrazın işletmede devamlı kullanılması koşulunun gerçekleştiğini ve örtülü sermaye uygulamasının ilk yıldan itibaren yapılması gerektiğini kabul etmektedir (86).

Borcun alındığı anda, ne kadarlık bir süre için alındığı belli ise, ilk alındığı yılda, borcun bir hesap döneminde daha az işletmede kullanılmış olması, (o dönem için) örtülü sermaye oluşumunu engellemez. Yani Temmuz 1995 tarihinde 5 yıllık bir süre için yapılan borçlanmada (diğer şartlarında mevcut olması kaydıyla) 1995 yılında örtülü sermayenin varlığından söz edilir. Borcun alındığı yılda (1995 yılı) sadece 6 ay işletmede kullanılması, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faize ilişkin olarak bu yıla ilişkin bir tarhiyatın yapılmasını engellemez. Danıştay'ında bu yönde kararları mevcuttur (87).

85 Ömer DUMAN, “Şirketler Ortağının Şirkete Döviz Üzerinden Borç Vermesi ve Örtülü Sermaye”, **Vergi Dünyası**, S.173, Ocak 1996, s.131.

86 KOYUNCU, s.97.

87 GÜNDOĞDU, s.80.

iii. Borç Alınan Meblağla Kurumun Özsermayesi arasındaki nispetin emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık göstermesi gerekir.

Alınan borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için aranan üçüncü şart, borç ile kurumun özsermayesi arasındaki nispeten, emsali kurumlardaki orana nazaran bariz bir şekilde yüksek olmasıdır. Burada “bariz farklılık” unsurundan ne anlaşılacağı, emsal kurumun nasıl tespit edileceği hususları net olarak açık değildir.

Emsaller, kurum içi emsaller, kurum dışı emsaller ve kanuni emsallerdir. Emsal kurum tespit edilip karşılaştırma yapılırken bu ölçütler geçerli olmaktadır. Kurum içi emsaller; işletme tarafından yapılan, aynı nitelikteki işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedeller, birbirleri açısından, emsal niteliği taşımaktadırlar. Bu emsallere işletme içi emsaller denir. Kurum dışı emsaller ise; aynı konuda faaliyetlerini sürdüren ve yapıları itibarıyla (sermaye,sevk,idare vb) birbirine benzeyen firmaların, aynı nitelikteki işlemleri ve bunlara uygulanan bedeller birbirleri açısından emsal teşkil etmektedirler. Emsali tespit edilmeye çalışılan işlemlere (ve bu işlemlere uygulanan bedellere) ilişkin olarak, ilgili kanunlar, bazı ölçü ve emsaller tespit etmişse, bunlar kanuni emsallerdir ve genellikle kanuni emsaller bağlayıcı niteliktedir. Bu nedenle, yapılacak bir işlemin bedeli vb. ile ilgili olarak, kanunda bir düzenleme yapılmışsa, emsal tespitinde bu düzenleme esas alınacaktır⁽⁸⁸⁾.

Borçlanmanın özsermayeye olan nisbeti değerlendirilirken, kurumun kendi bünyesindeki veriler dikkate alınarak, ilgili maddede yer alan kurum mukayesesi kendi içinde teşekkül ettirilecek prototiple (ticari ve ekonomik icaplara uyan örnek) kurumun mevcut durumunun karşılaştırılması yoluyla yapılmalıdır. Kaldi ki yatırım, personel, pazar ve diğer hususlar açısından yakınlık göstermeyen şirketler arasındaki

⁸⁸ Hasan YALÇIN, “Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Dünyası*, S.124, Aralık 1994, s.44.

kıyaslamalar olumsuz sonuçlarda verebilir. Doğal olan, öncelikle aynı konuda bir başka emsal kurum bulunması yoluna gitmektir. Ancak salt böyle bir kıyaslamamanın emsal kurumlar arasında yapılmamış olması yasanın uygulanmasına engel değildir. Nitekim Danıştay 4. Dairesinin 23.3.1990 Tarih E: 1989/1939 K:1990/1057 Sayılı kararında, “örtülü sermaye dağıtımında öngörülen koşullardan birisi olan emsali kurumla mukayese şartı mutlak olmayıp emsali kurum dışında ve ancak günün ekonomik ve ticari icaplarına göre bir değerlendirme yapılmasıyla da beklenen amaca ulaşılabilir ...” denilmektedir (89).

Bu konuda Danıştayın 7. Dairesinin 9.5.1972 Tarih E:71/913 K:72/1872 sayılı bir başka kararında ise; istikrazların örtülü sermaye sayılıp sayılmaması bakımında asıl değerlendirmenin kurumun kendi bünyesi içinde yapılması gerektiği, emsal kuruma gerekirse delil göstermek için başvurabileceği belirtilmiştir.

Danıştay 13’üncü Daire’nin 12.1.1976 gün, E.1975/1851, K.1976/39 sayılı kararında ise, bir şirketin %83.63’ne sahip olan ortağın sermaye tutarının %122.5 oranında istikrazda bulunması halini, başka kurumlarla kıyaslamaya gerek görmeden, örtülü sermayenin varlığı için yeterli görmüştür.

Buna karşın Danıştay 13 ncü Dairesinin 22.4.1975 tarih ve E.1974/712, K.1975/1483 sayılı kararında ve Danıştay 4 üncü Dairesinin 22.2.1967 tarih ve E.1965/2517-K:1967/888 sayılı kararında, yine Danıştay 13 üncü Dairesinin 22.4.1975 tarih ve E.1974/712-K.1975/1483 sayılı kararında emsal aranmasına gerek görülmüştür.

Görüldüğü üzere kanun metninde emsal kurumun nasıl belirleneceği, emsal aranmasına gerek olup olmadığı net olarak belli değildir.

⁸⁹ Abdurrahman TANRIKULU, Bülent TUZCUOĞLU, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Sermaye”, *Yaklaşım Dergisi*, Y.4, S.44, Ağustos 1996, s.67.

Danıştayda bu konuda bazı kararlarında emsal aranmasına gerek görecektir, bazı kararlarında ise emsal davranmasına gerek görmeyecek çelişkili kararlar vermiştir. Bu durum ise uygulamada birçok belirsizliği beraberinde getirmektedir.

Örtülü Sermaye konusunda en önemli sorun, hazinenin bir kaybı olup olmadığının gözönüne alınıp alınmayacağıdır. VUK. Md.341'e göre vergi ziyayı; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.

Anlaşılabileceği üzere vergi ziyayı kavramı, aynı zamanda her mükellefin kendi bünyesinde doğan vergiyi yine kendisinin ödemesini de kapsamaktadır. Bunun sonucu olarak; örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı sonucunda bir kurumun gider yazdığı meblağın diğer kurumca gelir olarak yazılsa bile, vergi ziyayı olarak kabul edilmektedir⁽⁹⁰⁾.

Ancak kanun metnine göre; örtülü sermaye faizi olduğu tesbit edilen faizler reddedilmek suretiyle faizi ödeyen kurum cezalı şekilde vergilendirilmekte, fakat bu faizlerin elde edenler nezdinde vergilenmiş (veya ikmalen tarh yoluyla vergilenebilir) durumda bulunuşu gözardı edilmekte böylelikle mükerrer vergilemeye yol açılabilmektedir⁽⁹¹⁾.

Bu duruma basit bir örnek verelim, iştirak olunan kurum (A) 100 milyon ticari kazaç elde etmiş ve bunun tamamını ortağına (B)'ye örtülü faiz ödeyerek sıfırlamıştır. Ancak KV beyannamesini düzenlerken bu 100 milyonu kanunen kabul edilmeyen gider gider olarak dikkate alıp 50

⁹⁰ M.Çetin, HACIOSMANOĞLU, "Örtülü Sermayeye Yürütülen Faiz ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamalarına Eleştirisel Bir Bakış", *Maliye Postası*, 15 Mayıs 1995, s.40.

⁹¹ MAÇ, s.16.3.

milyon vergi ödemiş iştirakçi firma, faizi hasılatına dahil ettiği için ikinci bir elli milyonu da bu firma ödemiştir.

Hasılat	100	-
Faiz	(-) 100	100
Ticari Kâr	0 KV	<u>50</u>
KKEG	<u>100</u>	50
KV Matrahı	100	
KV	<u>50</u> İştirakteki	(-) 50
Sonuç	- (50) kayıp	0

Örnekte görüldüğü gibi taraflardan B'de vergileme yapılmış, ayrıca karşı firmada (A'da) bu 100 milyon kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp, tekrar vergileme yapılmıştır. Bu durum aşırı ve haksız mükerrer vergilemeyi doğurmaktadır.

Sonuç olarak; ilk önce faizi elde edenin, bu gelirin gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulup tutulmadığına bakılmalı, vergilendirme yapılmışsa olayın üzerine gidilmemelidir. Eğer vergi dışı bırakılmışsa bu takdirde faizi elde eden kurum aleyhine rapor hazırlanmalı, bu kurumun zararı halinde faizi ödeyen kurum hakkında işlem yapılmalıdır.

Diğer önemli bir sorunda örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanma ile ilgili ödenen ve hesaplanan kur farklarının gider yazılıp yazılamayacağıdır.

Kanun madde metninde örtülü sermaye olarak nitelendirilecek borçlanma üzerinden faiz ödenmesi halinde bu faiz giderlerinin dönem kazancından indirimi kabul edilmeyecektir. Madde metninde her ne kadar faiz kelimesi kullanılmışsa da, burada en önemli husus, örtülü sermaye sonucunda kurumun fazladan bir para ödemesi ve bunu kurum matrahından indirmesidir. Bu faiz olabilir, kâra iştirak payı olabilir, kur

farkı olabilir, altın farkı veya enflasyon payı olabilir, isimlendirilmesi hiç önemli değildir, önemli olan mahiyeti ve sonucudur . Eğer kur farkı giderlerini bu kapsamda değerlendirmezsek şirket ortaklarının, şirketlerine verdikleri borçlarının tamamının faiz karşılığı döviz üzerinden yapılması yolunu açmış oluruz ⁽⁹²⁾.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 nci maddesinin ikinci bendinde yeralan lafzından yola çıkıp kur farklarını gider veya maliyet unsuru olarak kabul etmek vergide eşitlik prensibiyle de bağdaşmaz. Türk Lirası cinsinden örtülü sermaye niteliğinde bir borçlanma yapan bir kurumla, Yabancı Para cinsinden borçlanan diğer bir kurum arasında fark yaratmak, bu kurumun matrahını düşürmesine izin vermek mümkün değildir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Yabancı Para cinsinden örtülü sermaye niteliğinde bir borçlanma yapan kurumun amacı da bu borçlanma yoluyla kurum kazancını düşürmektir. Dolayısıyla Yabancı Para cinsinden yapılan ve örtülü sermaye niteliğinde olan borçlanmalar dolayısıyla oluşan “kur farkları” da “kanunen kabul edilmeyen gider” niteliğindedir ⁽⁹³⁾.

Tüm bunlardan anlaşılacağı üzere örtülü sermaye müessesesi istenen amaca yeterince karşılık verememektedir. Kanun metnindeki tartışmaya açık hükümler uygulamayı daha da güçleştirmektedir. Bu yüzden bu müessesenin tekrar ele alınıp, yeniden düzenlenmesi gereklidir.

C. Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar

Günümüzde çok değişik saiklerin etkisiyle şirketleşme olgusu giderek artış göstermektedir. Şirketleşme eğilimi artıran bu nedenler şirketler grubu, holding ve benzeri oluşumları da ekonomik yaşam içinde önemli

⁹² DURAN, s.133.

⁹³ KOYUNCU, s.101.

yer sahibi etmiştir. Şirketlerin bünyelerinde oluşan kârların ortaklarına gerçeği yansıtır şekilde dağıtılması olması gereken ve beklenen bir olgudur. Yalnız, özellikle sermaye şirketlerinde yönetim üzerinde nüfuz sahibi ortakların diğer ortaklara göre haksız kâr dağıtım ediniminde bulunma isteği ve şirketler grubu ve holding niteliği taşıyan oluşumlarda görünürde işlemlerle vergiden arınmaya yönelik kâr transferi işlemlerinin artması örtülü kazanç dağıtımı denilen bir kavramı hukuk sistemine sokmuştur ⁽⁹⁴⁾.

Özü itibariyle, kurumların varoluş nedenleri, ekonomik faktörlere dayanmaktadır. Bu nedenle kurumları “ortaklarının bir kazanç elde etme aracı” olarak tanımlayabiliriz. Kurumların kazanç elde ediş amacı, bunu ortaklarına dağıtmaktır. Bazı durumlarda kurum tarafından elde edilen kazancın ortaklara dağıtılmayıp, kurum bünyesinde bırakıldığı gözlenmektedir ki; bunun nedeni de, kurumun varlığını devam ettirebilmesi için, daha güçlü bir mali yapıya sahip olmasını sağlamak amacıdır. Elde edilen kazancın dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılması, kurum ortaklarının ekonomik çıkarlarının korunmasına yönelik bir işlemdir ⁽⁹⁵⁾.

Kurum ortaklarının kuruma karşı hak ve yükümlülükleri vardır ve ancak kurum kazancından, eğer dağıtım kararı verilirse, hisseleri nispetinde kâr payı (temettü) alabilirler ⁽⁹⁶⁾. Çünkü kurumların ayrı tüzel kişilikleri ve kendilerine ait mal varlıkları mevcuttur.

⁹⁴ İbrahim, TÜRKİŞ, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Ziyai ve Hazine Kaybı Kavramlarının Danıştay Kararları ile Birlikte Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 84, Eylül 1995, s.54.

⁹⁵ YALÇIN, s.41.

⁹⁶ Sacit, BASMACI, “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramlarının Türk ve Federal Alman Vergi Hukukundaki Yeri ve Önemi Üzerine Bir İnceleme”, *Bilim Raporu*, Sayı: XLVIII,-15/36-14, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, İstanbul, 1977, s.6.

Örtülü kazanç, kurumların iktisadi ve ticari faaliyetlerinden dolayı meydana gelmiş, ancak kurumlar vergisi ve diğer mali yükümlülükler ödenmeden ilgili gerçek veya tüzel kişilere devredilmiş kârlardır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının kurum bünyesinde vergiye tabi tutulmadan, kurum dışına aktararak vergi dışı bırakılmasını önlemek amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3'üncü maddesi sermaye şirketlerince dağıtılacak örtülü kazançların matrahtan indirilemeyeceği hükmünü getirmiştir. 17'inci madde de ise örtülü kazanç dağıtımında muhatap olacak kişiler ve örtülü kazanç dağıtım şekilleri belirtilmiştir.

Şimdi örtülü kazanç dağıtımı yapılacak kişileri ve örtülü kazanç dağıtım şekillerini ayrıntılı olarak inceleyelim.

1. Örtülü Kazanç Dağıtımı Yapılacak Kişiler

KVK'nun 17. maddesine göre örtülü yolla aşağıdaki belirtilen kimselere kazanç dağıtılabilir.

- Şirket ortaklarına,
- Şirket ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere,
- Şirketin idaresi, murakebesi veya sermayesi bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere,
- Şirketin nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere ve 3 üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara, örtülü yolla kazanç dağıtılabilir.

a. Şirketin Ortağı Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Şirketin ortağı durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler, örtülü yolla kazanç dağıtımına muhatap olabilecek en yakın kişilerdir. Örtülü

kazanç dağıtımında sözkonusu bu ortakların şirkete iştirak nispetlerinin bir önemi yoktur. Başka bir ifadeyle, örtülü kazanç dağıtımının kabulünde dağıtımın azınlıkta veya çoğunlukta bulunan bir ortağa yapılmış olması sonucu değiştirmez. Önemli olan husus sözkonusu bu kişilerin şirketin ortağı durumunda bulunmalarıdır (97).

b.Şirket Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler

KVK'nun 17. maddesinde belirtilen örtülü kazanç dağıtımını yapılabilecek diğer kişilerden bir tanesi de şirket ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerdir. Buradaki ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri tespit etmek çok güçtür.

Burada gerçek kişi olan ortaklar, hem şahsi ilişkileri bulunan kişilerle hem de ekonomik ilişkileri bulunan kişilerle ilgili bulunabilirler.

Gerçek kişilerin şahsi ilişkileri içinde bulunduğu kişiler, kan ve sıhrî hısımları, aile dostları ve bunların dışında kalan dostları olarak özetlenebilir. Yani gerçek kişi ortağın, yakın akrabaları ahabap ve dostları, ilgili kimseler olarak kabul edilir. Duruma göre, ortağın hizmet erbabı hatta özel hizmetçileri dahi, "ilgili kimseler" arasına dahil edilebilir. Ekonomik ilişkilere göre değerlendirme yapılması da sözkonusu olabilir. Örneğin, şirket ortağının oturmakta olduğu veya işyeri olarak kullandığı gayrimenkulün sahibine, şirketçe menfaat sağlandığında, .bu menfaat ortağın ilgili bulunduğu bir kimseye örtülü yoldan dağıtılmış kazanç olarak kabul edilebilir (98).

Yukarıda belirtilen kişiler tüzel kişilerde olabilir. Tüzel kişi ortakların, ilgili bulunduğu kişilerde gerçek ve tüzel kişi olabilir. Bu

97 YALÇIN, s.48.

98 ÖZBALCI, s.275.

kişileri;

- Tüzel kişi ortağın ortakları, ortakların yakınları, ortakların hissedarı olduğu diğer tüzel kişiler,
- Tüzel kişi ortağın yöneticileri, yöneticilerin yakınları, yöneticilerin hissedarı bulunduğu diğer tüzel kişiler,
- Tüzel kişi ortağın hissesine sahip bulunduğu diğer tüzel kişiler, olarak özetleyebiliriz (99).

Görüldüğü gibi ilgili bulunan gerçek ve tüzel kişiler kavramı oldukça geniş ve daha da genişletmek mümkündür.

c.Şirketin İdaresi Bakımından Vasıtasız Vasıtalı Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler

Şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu kişileri; şirketteki görevleri nedeniyle, şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu kişiler ve şirketteki sermayeleri nedeniyle, şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu kişiler olarak ikiye ayırabiliriz (100), Şimdi bunları açıklayalım.

Şirketteki görevleri (ve yetkileri) nedeniyle şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu kişiler, şirketteki görevleri ve yetkileri gereği “idareci” durumundadırlar ve şirkette alınacak kararları etkileyebilecek niteliğe sahiptirler. Bu nedenle şirket idaresi bakımından, bu kişilere vasıtasız olarak bağlıdır. Şirketin yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdür ve bu düzeydeki yüksek memurları, bu sınıflandırmaya girmektedir.

Şirkette idareci (yönetici) niteliğine sahip olan bu kişilerin, şahsi ve ekonomik ilişkiler içinde bulunduğu yakınlarını, (İdarecilerin) iştiraki

⁹⁹ YALÇIN, s.49.

¹⁰⁰ YALÇIN, s.50.

olan diğer tüzel kişileri bu tüzel kişilerin ortak ve yöneticilerini, şirketin idaresi bakımından vasıtalı olarak bağlı bulunduğu kişiler sınıflandırmasına tabi tutabiliriz.

Şirketteki sermayeleri nedeniyle, şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu kişiler ise şirkette bulunan sermayeleri gereği alınacak kararları etkileyebilecek özelliğe sahiptirler ve şirket bu kişilere idaresi bakımından vasıtasız olarak bağlıdır. Şirketin ortağı durumunda olan bu kişiler, gerçek ve tüzel kişi olabilirler.

d.Şirketin Murakebesi (Denetimi) Bakımından Vasıtalı, Vasıtasız Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler

Şirketin murakebe bakımından vasıtasız vasıtalı bağlı olduğu gerçek ve tüzel kişilerle, şirketin denetçileri ile olan ilişkileri kavranmak istenmiştir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce 1949 yılında yayınlanan KVK'nu ve izahları kitabında bu konuda, “şirketin murakebe bakımından vasıtalı vasıtasız bağlı bulunduğu gerçek kişiler gerek murakıplarla doğrudan doğruya, gerekse bunların ilgili bulundukları gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetleridir. Mesela, bir limited şirket murakıbının eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirketlerle olan münasebeti, murakebe bakımından bağlı olmaktan başka bir şey değildir” şeklinde bir açıklamaya yer verilmiş ve bu açıklama ile yetinilmiştir⁽¹⁰¹⁾.

e.Şirketin Sermayesi Bakımından Vasıtalı Veya Vasıtasız Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler

Şirketin sermayesi öz ve yabancı kaynaklardan sağlanan fonları kapsar. Şirketin özsermaye bakımından bir gerçek veya tüzel kişiye

¹⁰¹ ÖZBALCI, s.278.

bağlılığı ortaklık ilişkisini ifade eder. Şirketin istisnasız her alacaklısının, örtülü kazanç dağıtımında muhatap olarak kabul edilmesi söz konusu olamaz. Şirketin sermayesi bakımından bağlılığı ölçüsünden özsermayede pay sahibi olanların değil, fakat yabancı sermaye sahiplerinin (alacaklıların) anlaşılması gerekir ⁽¹⁰²⁾.

f.Şirket Nüfusu Altında Bulundurduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler

KVK'nun 17. maddesine göre, şirketin idaresi, murakebesi veya sermayesi bakımlarından nüfus altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerde örtülü kazanç dağıtımına muhatab olabilirler.

g.Şirketin Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri, Müdür ve Yüksek Memurlarına Yapılan Ücret ve Benzeri Ödemelerde Durum

KVK'nun 17. maddesinin 4. bent hükmüne göre; “Şirket, ortakların veya bunların eşleri, usul ve furuğundan ve 3 ncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa” örtülü kazanç dağıtılmış sayılır.

Medeni Kanuna göre, hısımlık kan ve sıhri hısımlık olmak üzere ikiye ayrılır. Kan hısımlığı usul ve fûru ile civar hısımlıklarına ayrılır. Usul, baba ve ana ile büyük baba, analar ve onların baba ve analarıdır. Fûru deyimi ise, evlatları, torunları ve torun çocuklarını kapsar, civar hısımlığı kardeşler ve onların fûru ile amca, dayı, hala, teyze ve onların

¹⁰² ÖZBALCI, s.279.

fürularıdır. Civar hısımlığında 3 üncü derecede, kardeş çocukları ile amca, dayı, hala ve teyzenin hısımlıklarını ifade eder. Evlenme ile eşlerden birinin kan hısımları, diğerinin sıhri hısımları olur. Evlenme kalkmış olsa bile sıhri hısımlık devam eder (MK. Md.17/18).

Bu kişilere, her ne ad ile olursa olsun yapılan ödemeler ve/veya bu kişilerle yapılan her türlü işlemler vasıtasıyla örtülü kazanç dağıtımı yapılabilir. Söz konusu kişilerin şirkette idareci durumunda bulunmaları bu sonucu beraberinde getirir. Bunun dışında idarecilerin ayrıca KVK'nun 17. maddesinin 4. bendinde belirtilen niteliklere sahip olmalarına gerek yoktur (¹⁰³). Eğer gerek var şeklinde yorumlanırsa bu metinde belirtilen yakınlık dereceleri bulunmayan idarecilere, ücret ve benzeri ödemeler yoluyla örtülü kazanç dağıtımının yapılamayacağı kabul edilmiş olur ki bu örtülü kazanç dağıtımına ilişkin KVK' 17. maddesinin diğer bentleri ve örtülü kazanç dağıtımının özüyle çelişki yaratır.

Örtülü kazanç dağıtımı şekillerine geçmeden önce örtülü kazanç müessesinde emsal uygulamasına değinmek yerinde olacaktır. Daha önce örtülü sermaye uygulamasında emsal uygulamasına değinmiştik. Emsal, kurum dışı emsaller, kurum içi emsaller ve kanuni emsaller olmak üzere üçe ayrılmaktaydı.

Kurum içi emsaller örtülü kazanç dağıtımının tespiti açısından esas alınması gereken emsallerdir. İşletme içi emsaller tespit edilebiliyorsa başka bir emsale gerek yoktur. Yani öncelikle kurum içi emsaller gözönünde bulundurulmalıdır.

Örtülü sermaye müessesinde olduğu gibi örtülü kazanç müessesinde de emsal kavramı net olarak açık değildir. Kesin belirlemeler yoktur. Bu nedenle yoruma ve subjektif değerlendirmelere açıktır. KVK'nun "emsal" tespitiyle ilgili yerinde düzenlemelere ihtiyaç vardır.

¹⁰³ YALCIN, s.52.

2. Örtülü Kazanç Dağıtım Şekilleri

KVK'nun 17. maddesinde örtülü kazanç dağıtım şekilleri belirtilmiştir. Bunlar sırasıyla şöyledir;

a. Alım, Satım, İmalat, İnşaat Muameleleri ve Hizmet İlişkileri

KVK'nun 17/1. maddesine göre; kurumun ortaklarıyla ve diğer kişilerle yaptıkları alım, satım, imalat, inşaat muameleleri ve hizmet ilişkileri vasıtasıyla örtülü kazanç dağıtımı yapılabilir.

Alım-satım muamelelerinde örtülü kazanç dağıtımının tespitinde öncelikle işletme içi emsaller belirleyici rol oynayacaktır. Yani alım-satım muamelelerine uygulanan bedellerin kıyaslamasında da, işletme tarafından yapılan, diğer alım-satım muamelelerine uygulanan bedellerin emsal alınması gerekmektedir ⁽¹⁰⁴⁾.

Danıştay 4. Dairesinin örtülü kazanç dağıtımında işletme içi emsallerin önemini vurgulayan kararı şöyledir;

“Hadisede her ne kadar %5 nispetindeki iskontonun normal olduğu Ticaret Odasınca bildirilmekte ise de, satışların %70'nin ortakların kurduğu kollektif şirkete yapılmış olması ve müteferrik inceleme raporunda da tesbit edildiği üzere, toptancının bu mallara karşı aşırı talebi sebebiyle bu şekilde bir tenzilat yapılmadığının bilinmekte olması, ihtilaf konusu tenzilatın normal bir iskonto muamelesi olmadığı kanaatin tevlit etmekte olup, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesi hükmüne göre hadisede örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü gerekirken, aksinin kabulü suretiyle mezkur meblağın matrahtan tenzilinde isabet görülmemiştir” (Dn. 4.D., 22/2/1968, T.E. 1963/2376 K:1968/837.).⁽¹⁰⁵⁾

¹⁰⁴ YALÇIN, s.53.

¹⁰⁵ YALÇIN, s.53.

Kurum tarafından ortaklara veya diğer ilgili kişilere emsaline nazaran düşük fiyatla veya maliyet bedeli ile satışlar yapılmakta ve kurum örtülü olarak ilgili kişilere dağıtılmaktadır. Aynı kişilerden kurum tarafından satın alınan mallara, emsaline nazaran yüksek fiyat ödenmekte ve bu şekilde de örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmaktadır (KVK Md.17).

İnşaat ve imalat muamelelerinde, kurum ortakları veya diğer ilgili kişilere yaptığı imalat veya inşaat işlerine, emsallerine nazaran göze çarpacak derecede, düşük fiyat uygularsa veya bu işleri bedelsiz yaparsa, söz konusu kişilere emsaline nazaran göze çarpacak derecede yüksek fiyat ödeyerek, imalat veya inşaat işlemini yaptırırsa, örtülü kazanç dağıtılmış sayılır (KVK Md. 17/1).

Hizmet ilişkilerinde ise; şirketin ortakları veya diğer ilgili kişilere yaptığı hizmetlere emsaline nazaran düşük fiyat uygulamasının veya bu işlemi bedelsiz olarak yapmasının, yahut da söz konusu bu kişilerin, yaptığı hizmetlere emsaline nazaran yüksek fiyat ödenmesi örtülü kazanç dağıtımı kabul edilmiştir (KVK Md. 17/1).

Bu konuyla ilgili bazı Danıştay kararları şöyledir.

“Ortaklardan birinin ortağı bulunduğu başka bir şirkete maliyet bedeli üzerinden satış yapılması örtülü kazançtır. Anonim şirketin ortaklarından birinin aynı zamanda ortağı bulunduğu Ltd. şirketine maliyet fiyatları üzerinden devredilen bir kısım emtia dolayısıyla ve KVK’nun 17 nci maddesinin 1’inci fıkrasına istinaden bulunan matrah farkı üzerinden alınan vergi kısmının tasdiki yerindedir” (Dn.4.D., 9.12.1953 T.E.53/3104, K.53/3781) (106).

¹⁰⁶ Danıştay Dergisi, Yıl.19, S.62-63, s.81.

“Şirketin ortağına kârsız mal satışı örtülü kazanç sayılmış, bu satışın paraya acil ihtiyaç dolayısıyla yapılmış olduğu şeklindeki itiraz dikkate alınmamıştır” (Dn.4.D., 22.03.1969 T.E.55/6076, K.57/866.) (107).

“Limited şirket tarafından ortağa şahsi ihtiyacı için maliyetine satış yapılması örtülü kazanç sayılmıştır” (Dn.4.D., 18.04.1960 T.E.57/5328, K.70/2465.) (108).

“Bir malın %5 iskonto ile şirket ortağına satılması, ticaret odasının bu nispetteki iskontoyu normal görmesine rağmen örtülü kazanç sayılmıştır. Bu kararda satışların %70’inin iskontolu olarak ortağa yapılması buna mukabil sözkonusu mala diğer firmalardan aşırı talep bulunması etkili olmuştur” (Dn.4.D., 08.05.1965 T.E.61/1881, K.65/1638.) (109).

“Kiracı şirketin kiraladığı gayri menkule yapacağı her türlü ilave ve alacağı makinelerin kira süresi sonunda mukayyet değer üzerinden mal sahibine devredileceği sözleşme ile tespit edilmiş olmasına ve sözleşmeye uyulmasına rağmen bu devirlerin emsaline nazaran göze çarpacak derecede düşük bedelle yapılmış olması örtülü kazanç dağıtımı sayılmıştır”(Dn.4.D.,298.01.1969 T.E.66/5026, K.69/301.) (110).

“İlgili yılda cari kepek fiyatı 30-50 kuruş arasında iken ortağı olan kuruma sürekli olarak 30 kuruş fiyatla kepek satışı yapılması örtülü kazanç sayılmıştır. Örtülü kazanç niteliğindeki meblağın bu kazancı elde eden (iştirak edilen) kurum tarafından hasılat yazılmış olmasının örtülü kazanç dağıtan kurum aleyhine tarhiyat yapılmasını engellemeyeceği

¹⁰⁷ Danıştay Dergisi, Yıl.21, S.77-78, s.62.

¹⁰⁸ YALÇIN, S.54.

¹⁰⁹ MAÇ, s.14.4.

¹¹⁰ MAÇ, s.14.6.

görüşü benimsenmiştir”(Dn.4. D. 24.12.1970 T.E.70/773, K.70/8090)(¹¹¹).

“Kurum iplik satışlarının 2/3 ünden fazlasını kendi ortağına diğer satışlara nazaran düşük fiyatla yapmış, buna mukabil yine kendi ortağından yüksek fiyatla iplik satın almış olup bu olay örtülü kazanç olarak kabul edilmiştir”(Dn.4.D., 04.12.1974 T.E.73/2023, K.74/4264.)(¹¹²).

“Uyuşmazlık konusu olayda, şirketin bir kısım mallarını düşük bedelle ortaklarına satış göstermek suretiyle örtülü kazanç sağladığından söz edilerek salınan kurumlar vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını; tasviye memuru itirazında, ortakların düşük bedelle aldıkları malların demode mallar olduğunu iddia etmekte ise de, otomobil yedek parçasının modaya göre değişen emtiadan olmadığı, otomobillerin her yıl değişse bile, makina ve teferruatına ait kısımların aynı kaldığı, her yedek parçanın aynı marka arabada uzun süre kullanılabildiği, oranında bulunamaması halinde yedek parçaların gerçek fiyatının çok üstünde satılmasının sözkonusu olabileceği, nitekim ülkemizde sık sık yedek parça darlığı görüldüğü ve bu yüzden oto yedek parça ticaretinin en kârlı iş kollarından biri sayıldığı şirketin kendi ortakları ile olan ilişkilerinde, emsallerine kıyasla göze çarpacak derecede düşük fiyatlar üzerinden alım ve satım işlemlerinde bulunması halinde, doğan kurum kazancı tamamen veya kısmen örtülü kazanç sayılacağından emtia satışından doğan farkın matraha ilavesinde isabetsizlik bulunmadığına oybirliğiyle karar verilmiştir” (Dn.4.D., 13.08.1975 T.E.73/6186, K.75/984.) (¹¹³).

¹¹¹ Danıştay Dergisi, Yıl.1, S.3, s.289.

¹¹² MAÇ, s.15.2.

¹¹³ YALÇIN, s.54

“Kurumun %95 hissesine sahip olduğu yabancı firmaya ihraç ettiği magnezit fiyatında emsaline göre göze çarpan bir fiyat farkı bulunmadığı, ihraç fiyatlarının da emsallerine göre düşük arzemediği dikkate alınarak bu ortağa düşük fiyatla mal satıldığı iddiasına dayanan tarhiyat kaldırılmıştır” (Dn.4.D., 11.11.1985 T.E.84/1979, K.85/2905.) (114).

“İki şirket arasında 17 inci maddeye uyan ilişki mevcuttur. Bu şirketlerden biri diğerine emsaline nazaran düşük fiyatla mal satmıştır. Fakat bu iki şirket arasında yardımlaşarak üretim yapılması ve üretilen emtia satış bedelinin eşit paylaşımı konusunda bir akid bulunmaktadır. Söz konusu akid nedeniyle düşük bedelli satış örtülü kazanç sayılmamıştır”(115).

“Uyuşmazlık konusu olayda, şirketin 1983 yılında ortaklarına uyguladığı satış fiyatlarının, önceki ve sonraki yıllarda yine şirketçe tesbit edilen satış fiyatları ile mukayese suretiyle düşüklük saptandığı belirtilerek örtülü kazanç dağıtıldığı sonucuna ulaşmak suretiyle matrah farkı hesaplanmışsa da, şirketin uyguladığı satış fiyatlarının **emsali müesseselerce saptanan ve fiilen uygulanan fiyatlarla mukayesesi yapılmadığı** hususu açık olduğundan şirketin kendi fiyatları ile mukayese suretiyle 1983 yılı fiyatlarının düşük tesbit edildiği ve dolayısı ile de bu yolla örtülü kazanç dağıtıldığı sonucuna ulaşılması mümkün değildir” (Dn.4.D., 08.11.1989 T.E.88/3238, K.89/3847.) (116).

“Kurum kendi ortağına yüksek miktarda iskonto uygulamak suretiyle mal sattığı ve bu suretle örtülü kazanç sağladığı iddiasıyla tarhiyata

¹¹⁴ Ekrem İSPİR, **Danıştay 4. Daire Kararları**, İstanbul, 1991, s.206.

¹¹⁵ Maliye Politikası Yayınları, **Danıştay Kararları**, 1.Cilt, (Gelir ve Kurumlar Vergisi), Ankara, 1991, s.10.

¹¹⁶ İSPİR, s.207.

uğramıştır. Bu tarhiyat satışın münhasıran ortağa yapılmasının iskontonun yüksek tutulmasına gerekçe olabileceği örnek gösterilen diğer firma satışlarının bu nedenle emsal teşkil etmeyeceği faktörünün yanısıra;

..... her iki şirket de anonim şirket olup, aynı sabit oranlı kurumlar vergisine tabi bulunduklarından yıl sonunda oluşan kurum kazancının tamamı davacı şirkete mal edilse dahi bu kazanç üzerinden alınacak vergi miktarı değişmeyeceğinden, örtülü kazancın varlığından söz edilmesinde ve buna dayalı tarhiyata yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle terkin edilmiştir” (Dn.4.D., 14.06.1993 T.E.92/4919, K.93/2582.) (117).

Ayrıca aynı şekilde kurumun ortakları ve diğer kişilerle yaptığı imalat veya inşaat işlerine emsaline göre göze çarpacak derecede düşük fiyat uygular ya da işi bedelsiz yaparsa, ya da bu kişilere emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek fiyat ödeyerek bu işleri yaptırırsa örtülü kazanç dağıtmış sayılır. Bu durum hizmet ilişkilerinde de aynı şekildedir. Bu konuya ilişkin danıştay kararları şunlardır;

“Örtülü kazanç dağıtımının objektif unsuru kurumun belli ilişkiler içinde bulunduğu kişilerle olan münasebetlerinde farklı fiyat uygulamak suretiyle menfaat sağlanmasıdır. Örtülü kazanç dağıtımı bir şirketin ortaklarına yabancılara tanıyabileceği imkanların daha iyisini temin etmesi halinde başlar. Kurumlar Vergisi Kanununun 17/1 maddesine göre örtülü kazanç dağıtımının yapılmış sayılabilmesi için emsal kıyaslamasında yükümlü şirketin aynı holding bünyesinde bulunan diğer firmaya yaptığı fason imalatın yabancı firmalara tanınan en müsait imkanlardan daha iyisini temin ettiğinin saptanması gerekmektedir. Burada emsal olarak seçilecek firmalar için de özen gösterilmelidir. İnceleme raporunda yükümlü kurumun Holding İhracat A.Ş.’ne yaptığı

¹¹⁷ İSPİR, s.210.

fason imalat ücretinin, diğer firmalar yapılan fason imalat ücretinden düşük olduğu iddia edilerek emsal kıyaslaması yapılmıştır. Emsal olarak alınan firmaların yıllık iş kapasitesi 359.393 kg/yıl ile 30.429 kg/yıldır. Yükümlü kurumun ilgili yılda yaptığı üretim 3.607.534 kg. dır. Bu iki firmanın emsal olacak niteliği bulunmadığı gibi yapılan fason imalatın ortalama ücretinin düşük olduğu iddiası hiç bir somut delille ispat edilememiştir.

Olayda emsal olarak seçilen müessese imalatı kendi ham maddesini kullanmıştır. Örtülü kazanç konu olan imalatı ise ham madde müşteri tarafından verildiğinden ücret o şekilde hesaplanmıştır. Ham madde maliyeti inceleme elemanı tarafından hesaplanarak bunun düşülmesi suretiyle bulunacak miktar mukayese edilerek yükümlü kurumun emsaline göre düşük ücretle imalatı bulunulduğunun kabulü ile örtülü kazanç dağıtıldığı sonucuna varılması yerinde değildir.

Diğer taraftan örtülü kazanç dağıtıldığının kabul edilebilmesi için ilgili Kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin bu Kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gereklidir. Olayda bu yönde yapılmış bir inceleme ve tesbit de bulunmamaktadır. Bu nedenlerle tarhiyatın terkinine karar verildi” (Dn.4.D., 18.10.1988 T.E.87/4073, K.88/3511.) (118).

“Bir holding şirketin iştiraki bulunan kuruma verdiği hizmetler nedeniyle düzenlediği ayrıntısız fatura yüksek bulunarak holding örtülü kazanç sağlandığı iddiasına dayanan tarhiyat aşağıdaki nedenlerle kaldırılmıştır.

¹¹⁸ Bünyamin ÖZTÜRK, “Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Danıştayın Görüşü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.63, Kasım-Aralık, 1992, s71.

- İnceleme raporunda emsal gösterilen holding şirket tarhiyata uğrayan holdinge göre farklı konumdadır.

- Holding şirketler de neticede ticari kuruluşlardır ve hizmet bedellerini kâr sağlayacak şekilde tayin etmeleri doğaldır.

- Holding şirket sözkonusu hizmet bedelini hasılat kaydetmiş, genel planda vergi kaybı meydana gelmemiş olup bu nedenle örtülü kazancın varlığı ileri sürülemez” (Dn.4.D., 25.01.1988 T.E.87/1688, K.88/229.)(¹¹⁹).

b. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri

Kanunun 17 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında şirketin, 1. numaralı fıkarda yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunması, örtülü kazanç dağıtımı sayılmıştır.

Danıştay 4 ncü Daire 29.11.1969 tarih, E. 1968/5040, K.1969/199 sayılı bir kararında;

“Yüksek bedelle kiraya verme durumu olduğuna göre matrah farkı tayininde, öncelikle bu madde (Gelir Vergisi Kanununun 73 ncü maddesi) hükmünün esas alınması yerinde değildir” şeklinde hüküm vermiştir. Kısaca, örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili değerlemede, şirketin ortakları veya diğer ilgililerle olan kiralama ve kiraya verme münasebetlerindeki, emsal kira bedeline itibar edilmesi mümkün değildir (¹²⁰). Çünkü emsal kira bedeli statik yapıda bir vergi güvenlik müessesesidir. Düşük bedelli kiralamanın subjektif ve objektif nedenleri nazara alınmaksızın uygulanır. Emsal kira bedeli her zaman olması gereken kira da değildir. Asgari tutarı ifade eder. Örtülü kazanç uygulamasında ise, mükellefin olması

¹¹⁹ Danıştay Dergisi, Yıl.9, S.72-73, s.168.

¹²⁰ ÖZBALÇI, s.285.

gerekenden farklı bir işlem yapmış olması durumu vardır. Kıyaslama cari durum itibariyle yapılır (121).

Bu konuyla ilgili danıştay kararları şunlardır;

“Kiracı şirketin kiraladığı gayrimenkule yapacağı her türlü ilave ve alacağı makinelerin kira süresi sonunda mukayyet değer üzerinden mal sahibine devredileceği sözleşme ile tespit edilmiş olmasına ve sözleşmeye uyulmasına rağmen bu devirlerin emsaline nazaran göze çarpacak derecede düşük bedelle yapılmış olması örtülü kazanç dağıtımı sayılmıştır” (Dn.4.D, 29.01.1969 T.E 66/5026, K.69/301.) (122).

“Ortağa yüksek kira ödendiği iddiasıyla tarholunan vergi söz konusu kiranın ortak tarafından beyan konusu edilmesi ve tarhiyat yoluyla şirkete ödetilmek istenen vergiden daha fazla vergi verilmiş olması nedeniyle tarhiyatta isabet görülmemiştir” (Dn.4.D,09.05.1972 T.E 71/669, K.72/1863.) (123).

“1966 takvim yılında maliki bulunduğu Motel A.’yı hissedarlarından 3 şahsın kurduğu adi ortaklığa düşük bedelle kiraya vermek suretiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesi gereğince örtülü kazanç sağladığı iddiasıyla saptanan matrah üzerinden kurum adına re’sen takdir yolu ile salınan gelir ve kurumlar vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını; ödevli şirket vekilinin, dış turizme hizmet etmek amacıyla kurulan işletmenin ilk yıllarda kâr getirmeyeceği düşüncesiyle 60.000 liraya kiraya verildiği ve kira sözleşmesine 4 ve 5 inci seneler işletmenin safi kârının %25’inin kiraya ilaveten ödeneceğine dair madde konulduğuna ilişkin iddiasının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesi

¹²¹ KIZILOT, s.1263.

¹²² İSPİR, s.302.

¹²³ Danıştay Dergisi, Yıl.3, S.9-10, s.304.

muvacehesinde kabul edilemeyeceği, esasen mukaveleye konan bu şart kiranın düşüklüğünün delili olduğu, re'sen takdir yoluyla matrah tayinininde yetkili komisyonların mutlak bir serbestiye sahip bulunmadıkları, ödevli şirketin 200.000 lira kurum kazancı temin edeceğini gösteren bir delil olmadan uzmanca saptanan matrahtan daha fazla takdir yapılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle kurum matrahını 84.177.46 liraya, gelir (stopaj) matrahını da 67.341.79 liraya tenzili etmek suretiyle tadilen onayan Temyiz Komisyonu İkinci Dairesi'nin 29.9.1972 gün ve 3046 sayılı kararının; otelin ilk yıllarda az kâr getirebileceği düşüncesiyle 60.000 liraya kiraya verildiği ancak kira mukavelesine özel hüküm konulduğu olaya kaçakçılık cezası uygulanmaması gerektiği iddiasıyla bozulması isteğinden ibarettir. Anonim şirket tarafından açılan dava, Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle yerinde görülerek oybirliğiyle reddedilmiştir” (Dn.4.D., 06.06.1974 T.E.73/3970, K.74/2479.) (124).

“Beyanda bulunan kiradan daha fazla kira elde edildiği tespit edilmeksizin **emsal kira** bedeline göre tarhiyat yapılması yerinde değildir” (Dn.4.D, 12.01.1986 T.E 86/1151, K.86/2209.) (125).

c. Ödünç Para Verme ve Alma İşlemlerinde

Kanunun 17/3 maddesine göre 17/1 maddesinde belirtilen kişilere emsaline göre göze çarpacak derecede düşük faiz ve komisyon uygulayarak ya da faiz ve komisyon almayarak ödünç para verirse örtülü kazanç dağıtılmış sayılır.

Örneğin, şirket bankadan aldığı bir yıllık vadeli borç için %50 faiz öderken, ortaklarından aldığı aynı mahiyetteki borçlara karşılık %80 faiz öderse, ortaklara ödenen %30'luk fazla faiz, örtülü kazanç sayılır.

¹²⁴ MAÇ, s.18.2.

¹²⁵ MAÇ, s.18.3.

Eğer ortaklardan veya diğer ilgililerden alınan borç paralar “örtülü sermaye” niteliğinde ise, zaten K.V.K.’nın 15 nci maddesinin 2 nolu bendi uyarınca şirket tarafından borç alınan kimselere ödenen faizin tamamı kurum matrahından indirilmeyecektir. Örtülü sermaye kapsamında olmayan alınan borç paralar için ödenen faizin emsaline göre yüksek olması halinde, sadece fark faiz örtülü kazanç dağıtımı sayılacaktır. 17 madde hükmünde sözü edilen emsal faiz, vadeye, ödeme koşullarına, kredi türüne ve borç alma amacına göre değişir. Ödenen faizin emsaline göre yüksek veya düşük oluşmadığının tayininde bu etkenlerin gözönünde bulundurulması gerekir. Emsal tayininde esas olarak şirketin iç bünyesinde tahlil yapıp emsal faiz bu şekilde tesbit edilmelidir. Ancak emsal kıyaslaması; ilke olarak verilen borcun niteliği ve amacına göre piyasadaki resmi faiz hadlerine göre yapılır. Resmi faiz hadleri ise; bankaların sözkonusu nitelikteki kredilerine uyguladıkları faiz oranlarıdır (126).

Yine aynı şekilde K.V.K.’nın 17/3 maddesine göre, kanunda belirtilen kişilerden emsaline göre göze çaracak derecede yüksek faiz ve komisyon vererek ödünç para alırsa da örtülü kazanç dağıtmış sayılır.

Günümüzde en yaygın şekilde görülen örtülü kazanç sağlama yolu, şirkete ait paraların 17. madde de belirtilen kişilere ve bilhassa ortaklara faizsiz olarak kullandırılmasıdır. Şayet parayı kullananın kendi adına vergi mükellefiyeti yoksa ve/veya faizsiz para kullanımı, kullanıcının beyan ettiği GV ve KV tutarını olumlu yönde etkilememişse, örtülü kazanç iddiasına dayalı tarhiyat riskini ve bu tarhiyatın Danıştay tarafından tasdik edilmesi ihtimalini arttırmaktadır (127).

¹²⁶ KIZILOT, s.1265.

¹²⁷ MAÇ. s.17.13.

Faizsiz para kullandırma olayında en önemli sorunlardan biri de, bu suretle şirketin ne miktarda zarara uğratıldığı yani emsal faiz oranının ne olduğudur. Şayet parayı kullandıran şirket, kredi kullanmakta ise bu faiz ölçü alınmakta parayı kullandıran şirketin kredi faizi ödemesi yoksa inceleme elemanlarının genel eğilimi, cari kredi faizlerini ölçü almak yönündedir. Fakat uygulamada, alternatif atıl para değerlendirme yollarına (repo, dövizle yatırım, vadeli mevduat, menkul kıymet faizi elde etme, fonlara yatırım vs.) başvurularak elde edilebilecek gelirlere emsal olarak itibar edilebileceği gibi, vadesiz ticari mevduat hesaplarına uygulanan faizin dahi ölçü alınabildiği görülebilmektedir (128).

Bu konuyla ilgili bazı Danıştay kararları şöyledir;

Bir anonim şirketin bankadan faiz karşılığında aldığı parayı iki ortağına faizsiz olarak kullandırması örtülü kazanç sayılmıştır (Dn.4.D, 28.09.1955 T.E 54/2121, K.55/2099.) (129).

“Bankanın, ortağı bulunan şirket arabulucuğu ile açılan kredi için tahakkuk ettirilmiş olup tahsil edilmemiş faizleri ihtirazi kayıtla beyan etmesi üzerine bu faizlere ilişkin kurumlar vergisi;

- Nispetsiz derecede yüksek veya düşük oranlar üzerinden faiz alınıp verilmesi hali örtülü kazanç sayıldığı, banka iddiasının kabulü halinde hiç faiz yürütülmemesi sonucu doğacağı ve bunun öncelikle örtülü kazanç sayılacağı,

- Bankanın faiz yürütülmemesi yönünden ileri sürdüğü sebeplerin yerinde görülmediği, çünkü bütün kredi muameleleri teminata dayanan bankaların neticesi şüpheli işlere para bağlamasının düşünülemeyeceği, gerekçesiyle tasdik edilmiştir” (Dn.4.D, 28.10.1967 T.E 64/1080, K.67/5005.) (130).

¹²⁸ MAÇ. s.17.14.

¹²⁹ Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, Ankara, 1990, s.516.

¹³⁰ YALÇIN, s.58.

“Kurumun %87 oranında payına sahip ve yönetim kurulu başkanı olan kişi sermaye arttırımında taahhüt edip ödediği paranın önemli bir kısmını geri çekmiş ve faizsiz olarak kullanmıştır. Bu kullanım ticari kredi faizleri done alınmak suretiyle örtülü kazanç sayılmıştır. Bu suretle yapılan tarhiyat Danıştay tarafından şu nedenlerle kaldırılmıştır.

- İlgili yılda ticari mevduata faiz verilmemektedir. (Kurum bu parayı ortağına vermeyip bankada tutsa idi faiz geliri elde edemeyecekti.)

- Bu ortak, yıllarca bu kuruma faiz almaksızın daha yüksek miktarlarda faizsiz para kullandırmıştır.

- Kurum faaliyetini bir köyde yürütmekte ve harcamalarını ekseriyetle bu ortak eliyle yapmaktadır. Söz konusu ortak bu para ile kurum adına harcamalarda bulunmuş ve harcama belgelerini ibraz ederek cari hesabına aktarmıştır. (Kullanılan para iş avansı mahiyetindedir.)” (Dn.4.D, 13.10.1987 T.E 87/2585, K.87/2881.) (131)

“Olayda Ticaret Anonim Şirketi ile aynı şirketin %99 payına sahip bulunan %50 hisse ortağı bulundukları Kollektif Şirketi arasında 18.6.1978 tarihli bir finansman protokolü düzenlediği bu protokole göre yükümlü Anonim Şirketin adı geçen Kollektif Şirketin finansman taleplerini karşılayacağı finansmanın iki şirket arasında cari hesap şeklinde yapılacağı ve cari hesaba faiz yürütülemeyeceği finansmanın yıllık tutarı yüz milyon liranın üstünde olduğu takdirde bu işin kârının %50’si, yüz milyon liranın altında olduğu takdirde orantılı olarak kârın %50’sinin bu orana tekabül eden miktarı, bu iş zararlar neticelendiği veya hesaplanacak kâr payı yapılan finansman masraflarından düşük olduğu takdirde, finansman maliyetinin ödeneceği anlaşılmaktadır.

¹³¹ Garip AYZ, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazinesinin Zararı Olup Olmadığı Araştırılabilir mi?”, *Vergi Dünyası*, S.162, Şubat 1995, s.90.

Bu durumda, iki şirket arasında düzenlenen söz konusu **protokol uyarınca bir kâr ortaklığının bulunduğu açık olduğundan** bu protokol uyarınca kollektif şirkete kullandırılan kredilerin yasanın yukarıya alınan 17 inci maddesi hükmü karşısında örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmesine yasal olanak bulunmamaktadır” (Dn.4.D, 21.10.1987 T.E 86/5366, K.87/3001.) (132).

Bir banka %87 nisbetinde ortağı bulunduğu Anonim Şirkete açtığı **krediler için faiz ve komisyon almamış** bu suretle örtülü kazanç sağladığı iddiasıyla tarhiyata maruz kalmıştır.

Banka bu tarhiyata, sözkonusu Şirketin, borçlarını ödeyemez duruma düştüğü hisselerin devredildiği, faaliyeti duran şirket üzerinde nüfuzun sözkonusu olamayacağı, borç ödeme yeteneğini yitiren şirket aleyhine faiz ve komisyon tahakkuk ettirilse dahi bunun şüpheli alacak haline geleceği, dolayısıyla matrahın değişmeyeceği gerekçeleriyle itiraz etmiş fakat Danıştay bu itirazları geçersiz sayarak tarhiyatı onaylamıştır (Dn.4.D, 17.02.1988 T.E 87/308, K.88/482.) (133).

“Faizsiz kredi verildiği iddia olunan Anonim Şirketinin yükümlü **kurumun ortağı olmadığı**, aksine yükümlü kurumun Anonim Şirketinin ortağı durumunda bulunduğu anlaşılmaktadır. Anonim Şirketine kazancı üzerinden **kâr payı ödemesi sözkonusu olmayan yükümlü kurumun faizsiz ödünç para vermek suretiyle örtülü kazanç dağıtılması olanaksızdır.** Bu nedenle tarhiyatın; Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesi uyarınca örtülü kazanç dağıtımından bahsedilerek onanması yerinde görülmemiştir.

¹³² AYZ s.95.

¹³³ Danıştay Dergisi, Yıl.9, S.72-73, s.166.

Ancak yükümlü kurumun ortağı bulunduğu Anonim Şirketine faizsiz borç para verirken ihtiyacı nedeniyle bankalardan faiz karşılığı kredi sağladığı anlaşıldığından sonuçta Anonim Şirketi tarafından kullanılan kredilerin faizlerinin yükümlü kurum giderleri arasında yer aldığı görülmektedir. Yükümlü kurumun ticari kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir gider niteliği taşımayan bu faiz ödemelerinin, giderleri arasında yer alarak gelirin bu ölçüde azaltılmış olmasında isabet bulunmamaktadır” (Dn.4.D, 21.12.1988 T.E 88/4804, K.88/513.) (134).

Bu kararda menfaat sağlayan taraf ortak değil kendisine ortak olunan firma olup temettü geliri elde etmesi mümkün olmayan bu firmanın örtülü kazanç da elde edemeyeceği benimsenmektedir.

“Bir kurumun vergilendirilmesi için kazancı üzerinden pay dağıtabileceği ortaklarıyla bir borç ilişkisinin bulunmasının ön şart olduğu görülmektedir. Eğer kurum **ortasına düşük faizle borç verir ya da ondan yüksek faizle borç alırsa** örtülü kazanç dağıtılmış sayılacaktır”.

Aynı kararda,

“..... şahsi işletmenin 15.6.1983 gününde tüm aktif ve pasif ile A.Ş.’ne devredilmesi sonunda bilançosunun aktifinde, ...‘in işletmesine borcunu belirleyen müteşebbis cari hesabı borç bakiyesi artık anonim şirketin alacağını, göstereceğinden kuruluş bilançosu ile devir alınan borçlar, şirketin alacağı olacaktır. Olayda artış gösterip 13.12.1994 tarihinde 365 milyon liraya ulaştığı ihtilafsız olup, bu **artış yükümlü şirketin ortaklarına karşılıksız ödünç para verdiğini** göstermektedir. Yukarıda anlatılan yasa hükmünün düşük faizle ödünç

¹³⁴ Danıştay Dergisi, Yıl.19, S.74-75, s.213.

para verilmesini örtülü kazanç sayması karşısında hiç faiz alınmadan verilen ödünç paranın örtülü kazanç olarak nitelendirilmesi gerektiği açıktır. “ denilmek suretiyle sert bir yaklaşım gösterilmiştir (Dn.4.D, 07.06.1989 T.E 88/3532, K.89/2584.) (135).

“Sermaye şirketlerinin holding bünyesinde toplanmalarının amacı, yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşmek suretiyle hem finans ve yönetim yapılarını güçlendirmek ve hem de bu suretle cari hayatta ve ticari organizasyonlara daha güçlü katılımı sağlamaktır. Durum böyle olunca aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında, finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerinde kurumlar vergisi mükellef olmaları ve vergi kaybına neden olmaları (örneğin finans aktarımı yapan veya yapılan şirketlerin dönem bilançolarının zararlar kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmez” (Dn.4.D, 25.12.1989 T.E 87/4359, K.89/4393.) (136).

“..... Emsaline göre düşük faizle kredi verildiği iddia olunan T.O. Anonim Şirketi’nin yükümlü kurumun ortağı olmadığı tersine yükümlü kurumun T.O. Anonim Şirketi’nin ortağı olduğu anlaşılmaktadır. T.O. Anonim Şirketi’ne kazancı üzerinden kâr payı ödemesi söz konusu olmayan yükümlü bankanın düşük faiz ve komisyonla ödünç para vermek suretiyle kazanç dağıtılması olanaksızdır” (Dn.4.D, 20.02.1990 T.E 87/3805, K.90/643.) (137).

“Kurumun kendi ortağına düşük faizle (veya faizsiz) kredi vermesi veya ortağından yüksek faizle kredi alması örtülü kazanç sayılır” (Dn.4.D, 02.07.1991 T.E 88/3490, K.91/2600.) (138).

135 ÖZTÜRK, s.74.

136 Yılmaz ÖZBALCI, *Sirküler Yargı Kararları*, XI-71, Ankara 1991, s.185.

137 İSPİR, .205-206.

138 ÖZTÜRK, s.74.

“Davacı anonim şirketin, ortakları aynı olan limited şirkete 1982 yılından itibaren yüksek miktarlarda faizsiz borç para vermeye başladığı saptanmıştır. Anonim Şirketin kendi ticari faaliyetinde kullanarak gelir sağlayacağı nakdinin, kendi hissedarlığının bulunduğu bir başka şirkete faiz talep etmeden kredi olarak vermesi, ortaklarına dolaylı olarak örtülü kazanç dağıttığı anlamına geleceğinden olayda 17 nci madde de öngörülen unsurların bulunduğu kabulü gerekmektedir” (Dn.4.D, 28.05.1991 T.E 90/1391, K.91/1987.) (139).

Burada borç para veren şirket faiz almadığı için tarhiyata uğramış ve bu tarhiyat tasdik edilmiştir. Şayet parayı alan şirket bunun için faiz ödese ve gider yazsaydı, bu kez ödediği faiz örtülü sermaye faizi sayılacak ve parayı kullanan şirket tarhiyata uğrayacaktı.

“Kurum kredi kullanmakta ve faiz ödemektedir. Ortaklarının ortağı bulunduğu bir şirkete borç para vermiş ve yıl sonunda faiz tahakkuk ettirmiştir. Buna rağmen kendi **ortaklarına verdiği borç paralar için faiz hesaplamamıştır**. Ortaklara borç verme işlemi nakden vermek şeklinde değil, onlar namına ödemede bulunmak şeklinde gerçekleşmiştir. Bu olayda ortaklara örtülü kazanç sağladığı gerekçesiyle yapılan tarhiyat Danıştay tarafından tasdik edilmiştir. Karar metninden anlaşıldığı kadarıyla örtülü kazanç miktarı faizsiz borç kullandıran şirketin kredi maliyetleri ölçü alınmak suretiyle tespit edilmiştir” (Dn.4.D, 02.12.1991 T.E 91/1765, K.91/3031.) (140)

“Davaya konu olaydaki kurum, kendi ortağı tarafından Toprak Mahsulleri Ofisi’nden veresiye olarak satın alınmış olan bakliyatı aynı

139 ÖZTÜRK, s.62.

140 Bünyamin ÖZTÜRK, “Ortaklar Cari Hesabının Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, S.10-11, 1996, s.30.

fiyatla devralmış ve alış bedelini bu ortağın cari hesabına kaydetmiştir. Daha sonra ortak aleyhine, Toprak Mahsulleri Ofisi'ne geç ödemede bulunması nedeniyle doğan temettü faizleri de kurum tarafından ödenip ortak cari hesabına kaydedilmiştir. İnceleme elemanı bu şekilde oluşan **cari hesap borcuna faiz yürütülmediği** için örtülü kazanç iddiasıyla tarhiyat önermiştir. Danıştay bu kararında örtülü kazanç iddiasına rağmen 17 inci maddede yazılı **şartların mevcut olup olmadığı hususu araştırılmadığı için tarhiyatı kaldırmıştır**” (Dn.4.D, 27.01.1992 T.E 89/1049, K.92/217.) ⁽¹⁴¹⁾

“Büyük miktarda paranın on yıl gibi uzun bir süre ortak borcu olarak cari hesapta muhafaza edilmesi, bu yolla örtülü kazanç dağıtıldığını göstermeye yeterli ise de, cari hesapta görülen alacak borç ilişkisinin, bu sürenin sonunda ortakların alacaklı olarak görünmeleri dönem sonunda cari hesabın böylece kapatılması karşısında, vergi ziyana kasten sebebiyet verildiğinin kabulü mümkün görülmemiştir.

Ortakların verdiği borç para için faiz tahakkuk ettirmeyen, yani örtülü kazanç dağıttığı sabit olan yükümlü şirket adına yapılan tarhiyatta isabetsizlik bulunmamaktadır. Ancak uygulanan cezasın kusur cezasına tahvili gerekirken, kaçakçılık cezasının aynen tasdikinde isabet görülmemiştir” (Dn.4.D, 09.02.1994 T.E 93/4480, K.94/614.) ⁽¹⁴²⁾.

“Esas sermayenin arttırılması amacı ile bankaya blok edilen meblağın blokajın çözülmesinden sonra bankadan çekilip ortaklara verilmesi ve ortaklara kullandırılan bu para için faiz alınmaması örtülü kazanç dağıtımı sayılır” (Dn.4.D, 07.04.1994 T.E 93/132, K.94/1093.) ⁽¹⁴³⁾.

¹⁴¹ Danıştay Dergisi, Yıl.23, S.86, s.219.

¹⁴² MAÇ, s.17.31.

¹⁴³ Vergi Sorunları Dergisi, S.76, Ocak 1995, s.120.

d. Aylık İkramiye Ücret ve Benzeri Ödemeler

KVK'nun 17/4. maddesinde “şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fûrunundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan ve üyesi müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede aylık, ikramiye ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa” örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen birçok kararda, “kıyaslamanın emsal firmalardaki sözkonusu ödemelerin dikkate alınarak yapılması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Bu konuya ilişkin bir kısım Danıştay kararlarının özeti şu şekildedir ⁽¹⁴⁴⁾.

“Yönetim kurulundan iki üyeye daha çok sorumluluk taşınması nedeniyle diğerlerinden daha fazla ikramiye ödenmesi benzeri kuruluşlarda bu durumdaki üyelere ne miktar ikramiye ödendiğinin araştırılmamış olması karşısında, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez”(Dn.4.D, 16.03.1994 T.E 1975/479, K.1976/679.) ⁽¹⁴⁵⁾.

“Şirketin ortağı olan ve çevirmen olarak çalışan kişiye ücretinden ayrı olarak ödenen pirimin, örtülü kazanç dağıtımı sayılabilmesi için, benzer müesseselerin ölçü alınmış olması gerekir” (Dn.4.D, 25.12.1975 T.E 1975/412, K.1975/3511.) ⁽¹⁴⁶⁾.

¹⁴⁴ ÖZBALCI,s.285.

¹⁴⁵ Selahattin PAKLAR, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorumu ve Uygulaması*, İstanbul, 1982, s.268.

¹⁴⁶ *Vergi Dünyası*, S.124, Aralık 1991, s.58.

3. Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazinesinin Durumu

Örtülü kazanç dağıtımında, vergi ziyayı ve hazinenin bir kaybının olup olmadığının araştırılıp araştırılmaması konusunda çelişkili kararlar verilmiştir. Şimdi bu konuda verilen kararlardan bazılarını inceleyelim.

Danıştay 4. Dairesinin 24.12.1970 tarihli bir kararının özeti aşağıdaki gibidir;

“Davalı kurum tarafından, iştiraki bulunan kuruma sağlanan örtülü kazancın, iştirak edilen kurum tarafından beyan edilmiş olması, örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle davacı kurum hakkında re’sen takdir edilen matrahın arttırılmamasına neden değildir” (Dn.4.D. 24.12.1970 T. ve E-1970/773 K. 1970/8090) (147).

Ancak Danıştay’ın bu konuda, aksi görüşü savunan kararı da bulunmaktadır.

“Olayda, mükellef şirket tarafından hissedarlara ödenen ve fahiş olduğu itiraz komisyonunca da kabul olunan ücretlerin stopaj yoluyla ödenmiş bulunan vergilerinin bu kere mezkûr miktarın Kurumlar ve Stopaj vergileri matrahına ilavesi halinde salınması icabeden vergilerden fazla bulunduğu tespit edildiğine nazaran, şirkete muvazaa yoluyla vergi kaçırmak gayesinin güdüldüğünün ve bir netice örtülü kazancın mevcudiyetinin kabulüne imkan bulunmadığı gerekçesi ile terkinine” (Dn.4.D. 25.5.1966-E:1963/3127-K:1966/2569) (148).

- “Tam mükellefiyete tabi iki kurum arasındaki örtülü kazanç uygulamasında vergi ziyayı unsurunun meydana gelip gelmediği iki

¹⁴⁷ Hasan, KURT, “Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yüksek Mahkemenin Görüşü”, *Vergi Dünyası*, Sayı:107, Temmuz, 1990, s.5.

¹⁴⁸ Kemal, BERKEM, Avni, ERTAN, Fikri Ömer, AKDAĞ, *KVK İzahlı ve İçtihatlı*, T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı, C.3, Ankara, 1969, s.340.

kurumun ödediği veya ödemesi gereken vergiler dikkate alınarak değerlendirilmelidir” (Dn.4.D. 19.10.1988 tarih, E. No: 1987/4703, K.No:1988/3511) (149).

- Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olayın değerlendirilmesi sırasında dağıtımın yapılış biçimi ve muhatabı ile birlikte doğurduğu sonuçların da gözönüne alınması gerekir (Dn.4.Daire, 13.10.1987 tarih, E.No: 1987/2585, K.No: 1987/2881) (150).

Görüldüğü gibi Danıştay bazı kararlarında vergi ziyayı ve hazinenin bir kaybının olup olmadığı araştırılmış, bazılarında ise araştırılmamıştır.

Tüm bu açıklamalarımızın sonucunda şunları söyleyebiliriz: Bugün örtülü kazanç dağıtımı özellikle şirketleşme hareketinin hızlanmasıyla uygulamada oldukça sık rastlanır hale gelmiştir. Ve birçok açıdan tartışmalara konu olmaktadır. Bu tartışma yaratan noktaları konunun açıklaması sırasında belirtmiştik. Bu konuya ilişkin olarak yargı kararlarının birbiriyle çelişen durumda olması tereddüt ve tartışmaları iyice artırmıştır. Bu müesseseyle ilgili olarak ortaya çıkan bu sorunların derhal ele alınıp, düzenlenmesi gereği ortadadır.

D.Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan İhtiyat Akçeleri (Yedek Akçeler)

TTK’na kurumların özel kanunlarına veya esas sözleşmelerine ve diğer yasal düzenlemelerine göre safi kazançlarından ayrılan her türlü ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa dayanılarak bankaların ayırdıkları karşılıklar da dahil olmak üzere her ne şekilde ve ne adla olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri de kurum hasılatından indirilememektedir (KVK. Md.15/4).

¹⁴⁹ Şükrü, KIZILOT, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Ankara, 1994, s.1482.

¹⁵⁰ KIZILOT, s.1487.

Yedek akçe,işletmelerin belli amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olarak pay sahipleri ve diğer ilgililere dağıtılmayarak işletmede tutulan kârı ifade eder (¹⁵¹). Yani yedek akçeler kârdan ayrılan ve işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp, işletmede alıkonulan kısmıdır (TTK Md.466).

İhtiyat akçeleri, hesap döneminde elde edilen kârın, ileride doğması muhtemel bazı riskleri ve zararları karşılamak üzere bir kenara ayrılan, dağıtılmayan kısım (TTK Md.467-468).

Kurumların yedek akçe karşılıkları adı altında ayıracakları hertürlü ihtiyat, safi kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.

Yasal yedek akçelerin kaynağı TTK'nun 466'ıncı maddesi olup bunların sözleşmeye ya da genel kurul kararıyla değiştirilmesi ya da sınırlandırılması mümkün değildir. Yasal yedek akçeler I inci ve II inci tertip yedek akçe safi kârdan ayrılır ve her yıl ayrılacak kısmı kârın %5'i, üst sınırı ise ödenmiş sermayenin %5'dir.

Burada safi kârın ne olduğu TTK'da belirtilmemiştir. Danıştay'ın bu konudaki kararlarından bazıları şöyledir:

Ayrılan yedek akçe ve muhtelif zarar karşılıklarının ticari bilançoda gösterilen safi kâr üzerinden ayrılması gerekir. (Dn.4 D. 29.5.1973, E.72/3197, K.1973/183); Birinci tertip kanuni yedek akçe safi kârdan Kurumlar Vergisi düşülmeden önceki miktar üzerinden ayrılır. (D. Ş. 4 D., 26.9.1974, E.73/4230, K.1974/3301) (¹⁵²).

¹⁵¹ Cemal, İPEKOĞLU, "Yedek Akçeler, Temettüleri, Hesaplanma Şekilleri ve Muhasebe Kayıtları", **Vergi Dünyası**, S.170, Ekim 1995, s.59.

¹⁵² İPEKOĞLU, s.61.

Yani safi kâr ticari bilanço kârından bu kâr nedeniyle ödenmesi gereken vergi ve fonlar düşülmeden önceki kârı ifade eder.

Birinci tertip yedek akçe başta, pay sahipleri için %5 kâr payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleri ve kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın %10'u ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılır.

TTK'nun 467'nci maddesine göre ayrılacak ihtiyari yedek akçelerin kaynağı, esas sözleşmede gösterilmek üzere şunlardır;

- Yedek akçe safi kârın %5'inden fazla bir oranda ayrılabilir ya da yedek akçe ödenmiş sermayenin %20'sini aşabilir. Belirtilen oranların aşılması sonucu oluşan farklar ihtiyari yedek akçelerdir.

- Başkaca yedek akçe ayrılabilceğı (tahsis edildikleri alanlar ve amaçlar ile sarf usulleri belirlenerek) belirtilmişse ayrılan bu miktar ihtiyari yedek akçenin bir unsurudur.

TTK'nun 469/2'inci maddesi “şirketin devamlı inkişafı ve mümkün mertebe istikrarlı kâr paylarının dağıtılmasını temin bakımından münasip ve faydalı olduğı takdirde umumi heyet kâr payının tespiti sırasında kanun ve esas mukavelede zikredilenlerden başka yedek akçeler ayrılmasına ve yedek akçelerin kanun ve esas mukavele ile muayyen haddinin arttırılmasına karar verilebilir” şeklindeki hükmüyle bu belirtilen amaçlar doğrultusunda yedek akçe ayrılabilceğı belirtilmiştir.

TTK'nun 468'inci maddesine göre esas sözleşme ile ortaklığın müstahdem ve işçiler için yardım sandıkları ve sair yardım teşkilatı kurulması ve idamesi amacıyla yedek akçe ayrılabilir.

E.Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda İndirilemeyecek Giderler

KVK'nun madde 15/5 göre; dar mükellefiyete tabi kurumlardan ayrıca;

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler komisyonlar ve benzerleri.
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakebesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri harcı) kurum kazancının tespitinde gider olarak indirememektedir.

Dar mükellefiyete tabi kurumlardan, safi kazanç, Türkiye'de ticari veya zirai faaliyet ve kazancın bulunup bulunmamasına göre farklılık gösterir. Türkiye'de elde edilen kazanç, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan gelir unsurlarından ibaret olduğunda, kazanç tespiti, Gelir Vergisi Kanunun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre tespit edilir. Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyet yapılan hallerde ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyete uygulanan esaslara göre hesaplanır (153).

İlk grupta ele alınan kısıtlama, alım-satım adı altında, ana merkezin veya diğer şubelerin, Türkiye'deki işletmeye faiz, komisyon vs. masraflar yüklemelerini önleme amacındadır. Diğer grupta ise yurt dışındaki ana merkezin ve diğer şubelerin dar mükellef kurumun tüm dünya faaliyetlerini ilgilendiren genel idare giderlerinin, hangi kriter dikkate alınarak bu şubeler arasında dağıtımına tabi tutulduğunun denetlenemeyeceğini öngören kanun koyucu, bu tür global dağıtımına dayanan gider kayıtlarını yasaklamıştır (154).

¹⁵³ ÖZBALCI, s.226.

¹⁵⁴ SEMERCİGİL, s.243.

GVK'nun 40/1. maddesine göre safi kurum kazancının hesabında hasılatтан yalnızca ticari kazancın elde edilmesi idame ettirilmesi için gerekli olan unsurlar gider olarak indirilebilir. Dar mükellefiyete tabi kurum, her birinin bedeli faturalarla ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, ana merkezden şubelere bir takım hizmetlerini gider olarak kaydedebilir.

F.KVK'na Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları ve AATUHK Hükümlerine Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/6. maddesine göre Kurumlar Vergisi, her türlü para cezaları ve AATUHK hükümlerine göre cezalar, gecikme zamları ve faizler hiç bir şekilde hasılatтан indirilemez.

Söz konusu ödemelerin gider olarak kabul edilmesi halinde, vergi matrahını azaltıcı sonuç yaratmaları dolayısıyla, bu ödemelerin bir kısmını Devletin karşılaması gibi bir sonuçla karşılaşılacaktır. Oysa, belirtilen ödemeler ihmali görülen taraf açısından bir anlamda yaptırımdır ya da kamu menfaatinin zarar görmesini engelleyici ek yükümlülüklerdir. Bu nedenle söz konusu ödemeler; fiili gerçekleştiren kişileri muhatap aldığından, mali açıdan gider kabul edilmemektedir⁽¹⁵⁵⁾.

Sonuç olarak bu hükümle, her türlü kamu alacağına ait ceza, zam ve faizin gider kaydı önlenmiş olmaktadır.

G.Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında Satışından Doğan Zarar İle Ödenen Komisyonlar

KVK'nun 15/9 ncu maddesine göre menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve

¹⁵⁵ AKDOĞAN, Türk Vergi ..., s.207.

benzeri her türlü giderler, gider olarak indirilemez.

Menkul kıymetlerin üzerinde yazılı olan değerleri yanında piyasada oluşmuş reel değerleri mevcut olduğundan ya da menkul kıymetlerin daha hızlı bir şekilde elden çıkartılması ve fon sağlanması düşüncesiyle, itibari değerlerinin altında piyasaya sunulması yoluna gidilebilmektedir. Ayrıca, sözkonusu menkul kıymetlerin satışı dolayısıyla aracı kuruluşlara komisyon ve benzeri ödemelerde bulunabilmektedir. Menkul kıymetlerin satışı ile ilgili bu zarar ve ödemeler, kurum kazancından indirilememektedir (156).

Böylelikle menkul kıymetlerin ihracında mevzuatın izin verdiğinin ötesinde zarar kaydı önlenmiş, ayrıca ihraca yardım olan aracı kuruluşlara mevzuatla tespit edilenin ötesinde ödenen komisyon ve benzeri gider kaydı yasaklanmış olmaktadır.

H. VUK Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizi

KVK'nun 15/10, maddesinde, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin gider kaydedilemeyeceği belirtilmiştir.

I. Alkollü İçkiler İle Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

KVK' nun 15/11. maddesine göre, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin Bakanlar Kurulunca kabul edilecek bir nisbeti gider olarak kaydedilemeyecektir. Bu oran şu anda (0) sıfırdır. Bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

¹⁵⁶ AKDOĞAN, Vergilerin ..., s.342.

İ. Hava ve Deniz Taşıtlarında Gider ve Amortisman Kaydında Kısıtlama

KVK'nun 15/12. maddesine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ile amortismanları gider olarak indirilememektedir.

Yani işletmeye ister kayıtlı olsun, isterse kiralama yoluyla edinilsin işletmenin esas faaliyet konusunun bu taşıtları işletmek olmaması durumunda yat, kotra, tekne ve sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ve uçak, helikopter gibi hava taşıtlarına ilişkin bilumum giderler belirtilen tarihten sonra indirilemeyeceği gibi bu taşıtlara ilişkin amortisman giderleri de vergi matrahının hesabında bir gider unsuru olarak dikkate alınmayacaktır (157).

Ancak bir işletmenin esas faaliyet konusu bu taşıtların işletilmesi olması durumunda, bu taşıtların gider ve amortismanlarının indirimi kabul edilir. KVK'nun 15/12. maddesi hükmüyle işletmenin faaliyet konusuyla ilgili olmadığı halde değişik amaçlarla edinilen ve çeşitli giderleri vergi matrahının hesabında indirim konusu yapılan taşıtların matrahtan yapılan haksız indirimlerini önlemek amaçlanmıştır.

J. KVK'nun 15/11. Maddesindeki Giderler

VUK Hükümlerine Göre, Dönem Sonu Stoklarını Son Giren İlk Çıkar Yöntemine Göre Değerleyen Veya Amortismanına Tabi Sabit Kıymetlerini Yeniden Değerlemeye Tabi Tutan Kurumların GVK'nun 41. Maddesinin 8 Numaralı Bendindeki Esaslar Çerçevesinde Hesapladıkları Giderler hasılatından indirilmeyecektir. Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları bu uygulamanın dışında tutulmuştur.

¹⁵⁷ Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Yıl.9, 1994/8, s.71.

II. ALMAN KURUMLAR VERGİSİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

A. Genel Açıklama

Almanya’da, 1920 yılında, yalnızca tüzel kişilere uygulanan “Körperschaftsteuer” adıyla ayrı bir kurumlar vergisi uygulaması başlamıştır⁽¹⁵⁸⁾.

Mükellefiyet kavramı Türk Kurumlar Vergisi Kanununda olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre tam mükellef; Alman Kurumlar Vergisi kanununa göre bu kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasında gösterilen yönetim (kanuni) ya da iş merkezi ülke içinde (Almanya’da) olan tüzel kişilerdir ⁽¹⁵⁹⁾. Bunlar arasında sermaye şirketleri, kooperatifler (tarımsal olanlar hariç), sigorta kurumları bazı vakıf, dernek, özel amaçlı fonlar yer almaktadır ⁽¹⁶⁰⁾.

Dar mükellef ise ne kanuni merkezi ne de iş merkezi ülke içinde olmayan tüzel kişilerdir. Tam mükellef kurumlar hem Almanya’da hem de Almanya dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Almanya’da elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.

Alman Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesine göre sosyal ve iktisadi öneminden dolayı; Federal Alman Posta İdaresi, Federal Demiryolları Şirketleri, Federal Alman Merkez Bankası- Devlet Loto

¹⁵⁸ KIZILOĞLU, Kurumlar Vergisi ..., s.7.

¹⁵⁹ Heinrich, RAUSER, Klaus-Dieter, RAUSER, *Steuerverfahren für Ausbildung und Praxis*, Bremen, 1995, s.468.

¹⁶⁰ METHİBAY, s.138.

Müessesesi, kâr amacı gütmeyen kurumlar, emeklilik fonları, sosyal fonlar, dini kurumlar Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur (161).

Matrahın tespitinde fiili net, gelir esas alınır. Ticari defter tutma zorunluluğunda olanların geliri “ticari ve sınai gelir” kabul edilir. Tarım, ormancılık ve esnaf, zenaatkâr gibi faaliyetlerden kazanılan gelir esasında “kâr” kabul edilmekte, ancak “ticari ve sınai” gelirden bazı noktalarda farklı işlemlere tabi tutulmaktadır (*) (162).

Alman Kurumlar Vergisinde net gelir, ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisinde olduğu gibi “dönemsonu özsermaye-dönembaşı özsermaye+eklenmesi gereken kazançlar-indirilecek unsurlar” formülüyle hesaplanır.

Genelde bir şirketin vergilendirilmiş kazancı, eğer ortaklara dağıtılmamışsa %45’lik kurumlar vergisi oranına tabidir. Eğer kazanç ortaklara dağıtılmışsa %30’luk kurumlar vergisi oranına tabidir(**)(163).

(*) Bu farklılık şudur; Alman Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1.fıkrasına göre;
 - İndirimli vergiye tabi cemiyet gelirinden (Esnaf ve Zenaatkârlar)
 - Faaliyetleri orman ve tarım işletmesi ile sınırlı olan indirimli vergiye tabi birliklerden,
 İlk kuruluş yılı ve takibeden 9 yıl içerisinde yani 10 yıl boyunca 30.000 DM’lik muafiyet bedeli düşülür

(**) KURUMLAR VERGİSİNİN HESABI

KAR	1.000.000.-
Net Servet Vergisi	+ 40.000.-
Belediye Kazanç Vergisi %15	- 165.000.-
Kurumlar Vergisine Tabi Kazanç	875.000.-
K.V. Oranı	393.750.- (875.000x%45)
	400.000x15/70 (85.714)
Ödenecek KV	308.036.-
%7.5 Fon	
Toplam K.V Yüğü	331.138.-

161 RAUSER, s.469.

162 METHİBAY, s.158.

163 RAUSER, s. 480.

Şirketler, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında, yurt dışındaki şubelerin gelirlerini de dikkate almaktadırlar. Bazı ülkeler, yurt dışındaki şubelerinin o ülkede vergilendirilmesi halinde elde ettiği kazancı hesaba katmamaktadırlar. Almanya'da aralarında özel anlaşmalar bulunan ülkelerdeki şubelerin elde ettiği kârı dikkate almamaktadır (164).

Giderler indirilecek ve indirilmeyecek giderler olarak ikiye ayrılır. İndirilmeyecek giderlere daha sonra değinileceğinden şimdi indirilecek giderler üzerinde duralım.

Alman Kurumlar Vergisinde indirilecek giderler şunlardır:

- Hisseli komandit şirketlerde, komandit şirketin hissedarına düşen ve ana para sayılmayan ve idarenin iade olarak iştirakçiye dağıttığı kârı payı indirilebilir (Alman K.V.K. Md.911).

Bu Türkiye'de de aynıdır. Hisseli komandit şirketin (sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) komandite ortaklarının payı Kurumlar Vergisine tabi olmayıp menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisine tabidir. Kurumlar Vergisinin hesaplanmasında komandite ortağa düşen kâr payı kazançtan indirilir.

- Komandit şirketlerde, sorumluluğu sınırsız olan yani komanditer ortağa şirketteki yöneticilik görevinden dolayı, şirket kazancından yapılan ve şirkete koyduğu sermaye payı ile bir ilintisi bulunmayan maaş ve benzeri ödemeler indirilebilir (165).

Bu durum Türkiye'de de aynıdır. Bu tip maaş ve benzeri ödemeler kazançtan düşülebilmektedir. Ancak emsaline göre bariz derecede

¹⁶⁴ Çeviren; Nevzat, SAYGILIOĞLU, OECD Ülkelerinde Vergileme, Ankara, Kasım 1993, s.84.

- LA FISCALITE DANS LES PAYS DE L'OCDE-OECD Yayınları.

¹⁶⁵ KIZILOĞLU, Kurumlar Vergisi, s.972.

yükseklik göstermemek şartıyla.

- Belediyelerin aldığı ticaret ve sanayi gelir vergisi matrahtan indirilebilir. Toplam kazanç üzerinden %15 oranında İndirilecek giderlere eklenecek.

- Vakıf, kilise, dini ve bilimsel amaçlı araştırmalar için yapılan ve kurum kazancının en fazla %5'ini veya yıllık cironun %2'sini geçmeyecek tutardaki giderler matrahtan indirilebilir.

- Amortismanlar indirilebilir. Ancak amortismanın indirilebilmesi için normal ticari bilançoda bir karşılıklar hesabında gösterilmelidir.

Binaların amortisman karşılığı hesaplanırken şu iki yöntemden biri kullanılır (166).

i. Doğrusal yöntemde 1924'den sonra inşa edilenler için 50 yıllık yararlı ömür üzerinden satın alma ya da inşaat maliyetinin her yıl %2'si ayrılır. Yararlı ömrün daha kısa olduğunu mükellef ispatlamak durumundadır.

ii. Azalan bakiyeler yönteminde ise, yeni satın alınan ya da inşa edilenler için, ilk 8 yıl %5, sonraki 6 yıl %2.5, geri kalanı %1.25 üzerinden hesaplanır.

Diğer taşınmayan mallarla maddi olmayan haklar için doğrusal yöntemin kullanılması zorunludur. Genelde kabul gören oranlar şunlardır; yapılar %2-4, makina %10, bina donanımı %20, araçlar %20-33.3 arasındadır. İki vardiya çalışan işletmeler için özel katsayılar kullanılmaktadır. Maden tesislerine özgü "tüketim katsayıları" vardır.

¹⁶⁶ METHİBAY, s.159.

Azalan Bakiyeler yöntemi kullanıldığında, bulunan amortisman yüzdesinin %30'u aşmaması ya da doğrusal yöntemle eşit yüzdenin üç katından büyük olmaması istenmektedir. Maliye pekçok varlık türü için “yararlı ekonomik ömür” ve “amortisman yüzdeleri” tablolarını yıllık olarak kamu oyuna açıklar. Bazı durumlarda bu verilerden farklı rakamların kullanılmasına izin verilir (167).

Türkiyede uygulanan Kurumlar Vergisi Kanununda da amortismanlar kazançtan indirilebilir. Ancak işletmeye kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilmiş olsun işletmenin esas faaliyetleriyle ilgili olmaması durumunda; yat, kotra, tekne ve sürat teknesi, motorlu deniz araçları, uçak helikopter, vb. hava taşıtlarının amortismanlarının kazançtan indirilmesi mümkün değildir. Ancak bu belirtilen taşıtlardan işletmenin asıl faaliyet konusuyla ilgili olanların amortismanlarının tamamı indirilebilir. Böylelikle kanun koyucu matrah aşınmasının önüne geçmek için kuruma kayıtlı olsa bile bazı araçların amortismanlarının sınırsız bir biçimde indirilmesine izin vermemiştir.

- Zararlar indirilebilir. Zararın 10 milyon DM'ı aşmayan ilk dilimi 2 yıl geriye nakledilir. Geriye kalan 5 yıl ileriye nakledilir. Zararın nakledilmesi için onun, Almanya'daki bir gelir ile bağlantılı olduğunun ispatlanması gereklidir (168).

Ülkemizdeki Kurumlar Vergisi uygulamasında da Kurumların zarar etmesi halinde, bu zarar ait olduğu yılı takip eden yıldan başlamak ve zararın miktar ve süre yönünden takibini sağlamak için, bilançoda gösterilmek suretiyle beş yıl süre ile indirilebilir (169). Yani zararlar ertesi yıl gider olarak kaydedilir. Bizde geriye nakledilme yoktur. İleriye 5 yıl nakledilme vardır.

167 METHİBAY, s.160.

168 RAUSER, s.480.

169 ŞENYÜZ, s.368.

- Şirketlerin sermaye kazancı/kaybı matrahta gözüktür. Ancak bazı durumlarda arazinin, yapılarının, uzun ömürlü sabit varlıkların gelirlerinin ve hisse senetlerinin satışından gelen sermaye kazancının bir kısmı ya da tamamı iki yıl içinde, onların yerine ikame edilen yeni malların alım fiyatı ya da imalat maliyetinden indirilebilir (¹⁷⁰).

Görüldüğü gibi Türkiye’de uygulanan Kurumlar Vergisi ile Almanya’da uygulanan Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki indirilecek giderler arasında bariz farklılıklar yoktur.

B. İndirilemeyecek Giderler

Alman Kurumlar Vergisinde indirilecek giderlerin inceledikten sonra şimdi de indirilemeyecek giderleri inceleyelim:

1. İndirilmeyen Vergiler

- Gelir Vergisi ve Net Servet Vergisi Kurumlar vergisinin tesbitinde gider olarak indirilemez. Sadece belediyelerin tahsil ettiği Belediye Kazanç Vergisi matrahtan indirilebilmektedir (¹⁷¹).

Ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisinde de Gelir Vergisi matrahtan indirilememektedir. Net Servet Vergisi uygulaması ise vergi sistemimizde yoktur.

2. Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Bazı Ödemeler

- Yönetim kurulu üyelerine sağlanan mali menfaat bedellerinin yarısı, indirilmeyen giderler arasında yer alır (¹⁷²). Örneğin; denetim

¹⁷⁰ METHİBAY, s.161.

¹⁷¹ RAUSER, s.473.

¹⁷² METHİBAY, s.161.

kadrosu veya yönetim kurulundaki bir kişiye mali yıl içinde 75 marktan fazla sağlanan menfaatlerin yarısı indirilemez (173).

3. Bağış ve Yardımlar

- Alman Anayasa Mahkemesi, siyasi partilere yapılan yardımın, şirketlerin gelirlerinden düşümünü yasaya aykırı bulmuş ve bu yasa hakkında değişiklik talebinde bulunulmuştur. Alman Kurumlar Vergisi kanununun 9. maddesi uyarınca yasa yeniden ele alınmıştır. 1994'ten itibaren ne siyasi partilere, ne de seçim propagandalarına yapılan harcamalar, şirketlerin gelirlerinden düşülmemektedir. Yani 1994 yılından sonra siyasi partilere ve de seçim propagandalarına yapılan bağışlar indirilmeyecek gider sayılmıştır (174).

Türk Kurumlar Vergisinde kanunda belirtilen şartları taşıyan bağış ve yardımlar kazançtan indirilebilmektedir. Ancak siyasi partilere ve de seçim propagandalarına yapılan bağışlar indirilmemektedir. Çünkü siyasi partilere yapılacak bağışların indirileceğine dair bir hüküm yoktur. Ancak kanun metnindeki şartları taşıyan bağışlar indirilebilmektedir.

4. Örtülü Kazanç

-Türk Kurumlar Vergisi kanununda indirilmeyecek giderler arasında yer alan örtülü kazanç dağıtımı, Alman Kurumlar Vergisi Kanununda indirilemeyecek giderler arasında belirtilmemiş ancak sonraki maddesinde örtülü kazancın, kurum kazancının tesbitinde dikkate alınması gerektiği belirtilerek örtülü kazanç dağıtımının birkaç tipik şekli örneklerle

¹⁷³ RAUSER, s.472.

¹⁷⁴ RAUSER, s.471.

verilmiştir. Bunlar;

- i. Bir ortak amirlik görevini yürütüyor ve uygun olmayan yükseklikte gelir elde ediyorsa,
- ii. Şirket, bu ortağa normal geliri yanında özel bir gelir veriyorsa,
- iii. Ortak, şirketten faizsiz olarak borç alıyorsa,
- iv. Ortak, şirketten ödememek kaydıyla borç alıyorsa,
- v. Bir ortak şirkete yüksek fiyatla mal satıyorsa veya şirketten mal veya özel ticari mallar, ucuz veya şirketten mal veya özel ticari malları ucuz fiyatla alıyorsa ya da tenzilatlı veya iskontolu alıyorsa.
- vi. Ortak, Şirkete piyasa değerinden daha yüksek fiyatla hisse satıyor veya şirket ortağa piyasa değerinden daha düşük hisse satıyorsa
- vii. Kurum, ortağın menfaati için borç veya özel bir iş yükleniyorsa
- viii. Bir kurum, ortağına karşı olan bütün haklarından vazgeçiyorsa,

Örtülü kazanç dağıtmış sayılır ve işletmenin geliri olarak matraha dahil edilir (¹⁷⁵).

Türk Kurumlar Vergisinin kabul edilmeyen indirimlerini belirten 15. maddesinin 3. fıkrasında sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların matrahtan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak esas açıklama Türk K.V.K.'nın 17. maddesinde örtülü kazanç olarak dağıtılmış sayılacak haller belirtilerek yapılmıştır.

¹⁷⁵ RAUSER, s.474.

SONUÇ

Ülkemizde kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi Gelir Vergisi reformunun yürürlüğe girdiği 1950 yılında başlamıştır. Gelir Vergisi reformuyla birlikte, tüzel kişileri gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendiren Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınırken, Kurumlar Vergisi sermaye şirketleri ve kurumların gelirleri üzerinden alınır.

Kurum kazancı, Gelir Vergisi konusuna giren, ticari kazançlar zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iradları, gayrimenkul sermaye iradları, sair kazanç ve iradlardan oluşmaktadır. Ancak kurum kazancı şeklinde tek bir kazanç unsuru vardır ve GVK'nun ticari kazanca ilişkin hükümlerine göre tesbit edilir.

Kurumlar Vergisinde kurum kazancı gerçek usulde ve bilanço esasına göre tesbit edilir. Kurum kazancının VUK'nunda kurumlar vergisine tabi olan kurumların 1. sınıf tüccar olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. VUK'nun 176. maddesine göre de 1. sınıf tüccarlar kazançlarını bilanço esasına göre tesbit ederler.

Kurum kazancının, GVK'nun ticari kazanca ilişkin hükümlerine göre tesbit edileceğini belirtmiştik. Ancak iki istisnai durum mevcuttur.

Birincisi; zirai kazançların kurum kazancının içine dahil olması halinde, GVK'nun zirai kazançlara ilişkin 59. maddesinin de göz önüne alınacağıdır. İkincisi ise; dar mükellef kurumlarla ilgilidir. Dar mükellef kurumların kazançları ticari ve zirai kazançtan ya da her ikisinden oluşuyorsa, kazancın tesbiti, ticari kazancın tesbitine ilişkin hükümlerine göre yapılır. Eğer, dar mükellef kurumun kazancı bu kazançlar dışındaki diğer gelir unsurlarından oluşuyorsa bu kazanç ve iradlara GVK'nundaki ilgili hükümler uygulanır.

Kurumlar Vergisinde tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet şekli vardır. Kurumlar Vergisi mükellefi olan tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükelleftir. Tam mükellef kurumlar hem yurt içinde hem de yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir. Tam mükellefiyette şahsılık ilkesi benimsenmiştir. Şahsılık ilkesi ise bir ülkenin kanunlarının ülke dışında bulunan vatandaşlarına da tatbik edilmesi demektir.

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükelleftir ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette mülkilik ilkesi benimsenmiştir. Mülkilik ilkesine göre, bir ülkenin kanunları milli sınırlar içerisinde bulunan vatandaş veya yabancılara aynı ölçüde uygulanır.

Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak bazı özel durumlarda Maliye Bakanlığı özel hesap dönemi belirlemekte yetkilidir.

Safi kurum kazancı tesbit edilirken kanun bazı giderlerin indirilmesine izin verir bazı giderlerin ise indirilmesine izin vermez. Kurum kazancının tesbitinde indirilecek giderler iki gruba ayrılır. Kurum kazancı GVK'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre hesaplandığından, GVK'nun ticari kazançla ilgili 40. maddesinde yazılı giderler kurum kazancından indirilebilir. Ayrıca KVK'nun 14. maddesinde belirtilen; hisse senedi ve tahvillerin ihraç giderleri, ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri, genel kurul giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri, sigorta şirketlerinin teknik ihtiyatları, komandite ortağın kâr payı, bağış ve yardımlar, geçmiş yıl zararları, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, gider olarak kurum kazancından indirilebilir.

İndirilmesine izin verilmeyen giderlerde gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Yine kurum kazancı GVK'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre tesbit edildiğinden GVK'nun ticari kazançla ilgili 41. maddesinde yazılı giderlerin kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Ancak, GVK'nun 40. maddesindeki indirilecek olan giderler uygulama kabiliyeti bakımından kurumlar Vergisi yönünden açık olmakla birlikte, GVK'nun 41. maddesindeki indirilemeyecek giderler için aynı şey söylenemez.

Örneğin, GVK'nu 41. maddede yazılı olan teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar GV'si açısından gider olarak indirilememesine rağmen bunlar kurumlar vergisi yönünden uygulanmaz veya belli sınırlar içerisinde yasal giderler niteliğindedir. Belirli sınırların ihlali halinde ise “örtülü sermaye” ve “örtülü kazanç” uygulamasıyla özel sınırlamalar koymuştur.

Yani KVK'nun 15 maddesi, GVK'nun 41. maddesine bir yollama yapmamıştır. Sadece indirilemeyecek giderler açısından KVK'nun 15. maddesi geçerlidir. Böylelikle kurum ortakları ve yöneticilerin şahsi mal varlığı ile kurumun mal varlığının birbirine karışması önlenmiştir.

Ancak GVK'nun 41. maddesi sınırlı olarak sadece sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortaklar ve iş ortaklıklarındaki gerçek kişi ortak açısından uygulama alanı bulunur.

KVK'nun 15. maddesine göre kurum kazancından indirilemeyecek giderler şunlardır.

- Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar.
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri.
- Dar mükellefiyete tabi kurumlar indirilemeyecek giderler.
- KVK'na göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler.
- Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar.
- VUK'nu hükümlerine göre ödenen gecikme faizi.
- Alkollü içkiler ile tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri.
- Hava ve deniz taşıtlarında gider ve amortisman kaydında kısıtlama.

Bu belirtilen giderler arasında en ihtilaflı olanları örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilgilidir. İhtilaflı noktalar şunlardır;

- KVK'nun 16. maddesinde örtülü sermaye tanımı yapılmıştır. Ancak bu tanımda yer alan devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet konusunda ve borçlanmanın teşebbüste devamlı olarak kullanılması gerekir ifadesindeki devamlılık kelimesinden ne anlaşılacağı belirsizdir. Danıştay 13 üncü

Dairesi'nin 12.1.1976 gün ve E.75/1851, K.76139 sayılı kararında bir yıl ve daha uzun süreli, bahse konu kişilerden yapılan istikrazlarda, devamlılık unsurunun mevcut olduğunu kabul etmiştir. Ancak borçlanmanın 1 yıldan az veya belirsiz olduğu zaman, devamlılık unsurunun varlığı nasıl tesbit edilecek belirsizdir. Bu bakımdan her olay kendi özelliğine göre değerlendirilmelidir. Eğer bu belirttiğimiz unsurlar daha net bir şekilde kanun metninde açıklanırsa uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar giderilmiş olacaktır.

Kanun metninde örtülü sermayeye ilişkin değerlendirmenin borcun özsermayeye olan oranının, emsal kurumlarla kıyaslama yoluyla yapılacağı belirtilmiştir ve örtülü sermayenin varlığı bu kıyaslama sonucunda bulunacak bariz farklılık unsuruna bağlanmıştır.

Bu hükümde emsali kurumun hangi yönlerden nasıl tesbit edileceği, mukayesenin nasıl yapılacağı, "bariz" kelimesi ile ve ne oranda bir farklılığın kastedildiği belirsizdir. Bu belirsizlik ise uygulamada birçok zorluğu beraberinde getirmektedir.

Herşeyden önce emsal kurumlar benzer iş kollarından seçilen kurumlar olmalıdır. Eğer farklı iş kollarından emsal kurum tespit edersek değerlendirme yanlış olur. Ancak her zaman benzer iş kollarından emsali kurumla karşılaştırma yapmak doğru sonuç vermeyebilir. Örneğin; yeni kurulmuş ve sermayenin tamamı sabit kıymetlere yatırmış, normal kredi alma imkanları kısıtlı bir kurumdaki borçlanmalar, aynı konuda çalışıyor olsa bile bu şartları taşımayan bir kurumla kıyaslandığında doğru sonuca ulaşılamaz. Buradan her olayı, kendine has özelliklerine göre değerlendirmenin gerektiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca Danıştay verdiği bir kararda (Dn.4.D. 23.3.1990 T.E:1989/1939 K:1990/1057) emsal kurumla mukayese şartı

gerekmediğini kabul ederken, başka bir kararında (Dn.4.D. 22.2.1967 T.E:1965/2517 K:1967/888) emsal aranmasına gerek görmüştür. Burada emsal aranıp, aranmamasının gerekçesi açık değildir. Bu yüzden kanun metninde yer alan emsal tespiti ve değerlendirilmesi ile ilgili hükümler daha açık bir şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Diğer önemli bir hususta, örtülü sermayede hazinenin bir kaybının olup olmadığının gözönüne alınıp alınmayacağıdır. Kanun metnine göre; örtülü sermaye faizi olduğu tesbit edilen faizler reddedilerek faizi ödeyen kurum cezalı olarak vergilendirilmekte fakat bu faizlerin elde edenler nezdinde vergilenmiş durumda olması gözardı edilmekte böylece mükerrer vergilemeye neden olunabilmektedir. Mükerrer bir vergilemenin olmaması için, eğer bu faizlerin elde edenler nezdinde vergilendirilmiş olması halinde bir işlem yapılmamalı, eğer vergi dışı bırakılmışsa bu takdirde kurum hakkında işlem yapılmalıdır.

Kanun metninde özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler kurum kazancından indirilemez denmiştir. Madde metninde sadece faiz kelimesi kullanılmıştır. Eğer bu kelimeyi dar anlamda yorumlayıp, kur farkı giderlerini bu kapsamda ele almazsak, şirket ortaklarının, şirketlerine faiz karşılığı döviz üzerinden borç verilmesi yolu açılmış olur. Yabancı para emsalinden örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanmada da amaç bu borçlanma yoluyla kurum kazancını azaltmaktır. bu yüzden kur farkları da indirilemeyecek gider olarak kabul edilmelidir.

Örtülü kazanç dağıtımında da hazinenin bir kaybının olup olmadığının araştırılıp araştırılmaması konusunda Danıştay çelişkili kararlar vermiştir. Danıştay bir kararında (Dn.4.D. 13.10.1987 T.E:1987/4703 K:1988/3511) hazinenin kaybını dikkate alırken, diğer bir kararında (Dn.4.D. 24.12.1970 T.E:1970/773 K:1970/8090) almamıştır.

Yine danıştay hazinenin zararının olup olmadığının araştırılması yönünde kararlar vermiştir. Burada yine örtülü sermayede olduğu gibi elde eden kurum nezdinde bir vergileme yapılmışsa mükerrer vergilemeye yol açmamak için bir işlem yapılmamalıdır.

Örtülü kazanç dağıtımında da “emsal” tesbitinde KVK’nun 17. maddesi kesin belirlemeler yapmamıştır. Yoruma ve subjektif değerlendirmeye açıktır. Bu yüzden emsal tespitiyle ilgili yerinde düzenlemelerin yapılması şarttır.

KVK’nun 15. maddesinde sermaye şirketlerince dağıtan örtülü kazançlar indirilemez denmiştir. Bu ifade dar anlamda yorumlarsak örtülü kazanç dağıtımının sadece sermaye şirketleri için mevcut olduğu sonucuna varırız. Ancak örtülü kazanç dağıtımına kooperatiflerde, iş ortaklıklarında dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerde de rastlayabiliriz. Yani sermaye şirketleri dışındaki kurumlar örtülü kazanç dağıtımını dışında kalmamalıdır. Burada kanun metninde bunlar da ayrıntılı olarak belirtilirse uygulamada ihtilafların çıkmasını önlemiş oluruz.

Alman Kurumlar Vergisinde de tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet şekli vardır. Kurum kazancı yine özsermaye mukayesesi yoluyla bulunmaktadır. Kurum kazancından indirilecek giderlerde de ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisiyle benzerlikler vardır. Almanya’da farklı olarak belediyelerin aldığı ticaret ve sanayi gelir vergisi kurum matrahından indirilebilir. Zararlar ise Almanya’da 2 yıl geriye, 5 yıl ileriye nakledilir. Türkiye’de ise geriye nakledilmeden 5 yıl ileriye nakledilir. İndirilemeyecek giderler bakımından da benzerlikler mevcuttur. Yalnız bizde net servet vergisi uygulaması bulunmamaktadır. Net servet vergisi Alman Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak indirilemez. Ayrıca siyasi partilere yapılan yardımlarda gider olarak

indirilememektedir. Ülkemizdeki Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan örtülü kazanç dağıtımı, Alman Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz; Türkiye ve Almanya'daki Kurumlar Vergisi uygulamasında indirilecek ve indirilemeyecek giderler arasında bariz farklılıklar yoktur. Ancak ülkemiz kurumlar vergisi uygulamasındaki yukarıda değindiğimiz hususlar daha net bir şekilde düzenlenirse uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar giderilmiş olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Ankara, 1991.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Türk Vergi Sistemi Uygulaması**, Ankara, 1995.
- AKSOY, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, İstanbul, 1991.
- AKSOY, Şerafettin : **Kamu Maliyesi**, İstanbul, 1994.
- AYAZ, Garip : “Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazinesinin Zararı Olup Olmadığı Araştırılabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, S.162, Şubat 1995.
- BASMACI, Sacit : “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramlarının Türk ve Federal Alman Vergi Hukukundaki Yeri ve Önemi Üzerine Bir İnceleme”, **Bilim Raporu**, Sayı: XLVIII,-15/36-14, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, İstanbul, 1977.
- BAYRAKLI, Hüseyin
PEHLİVAN, Osman : **Vergi Hukuku İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1995.

- BERKEM, Kemal,
ERTAN, Avni
AKDAĞ, Fikri Ömer : **KVK İzahlı ve İçtihatlı, T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı, C.3, Ankara, 1969.**
- BİLDİRİCİ, Ziyaettin : **Türk Vergisi Sistemi, Anadolu Ünivesitesi Yay. No:1, Eskişehir, 1995.**
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergisi Sistemi, İstanbul, 1971.**
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1978.**
- ÇETİNER, Şefik : **“KV’nin Yeni Mükellefi İş Ortakları”, Vergi Sorunları Dergisi, S.1., 1986.**
- DUMAN, Ömer : **“Şirketler Ortağının Şirkete Döviz Üzerinden Borç Vermesi ve Örtülü Sermaye”, Vergi Dünyası, S.173, Ocak 1996.**
- EKMEKÇİ, Esra : **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, İstanbul, 1994.**
- GÜNDOĞDU, Muhittin : **“Örtülü Sermaye Müessesesi, Borçlanmanın Döviz Üzerinden Yapılması Durumunda Ortaya Çıkan Kur Farkına İlişkin Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S.100, Ocak 1997.**
- HACIOSMANOĞLU, M.Çetin : **“Örtülü Sermayeye Yürütülen Faiz ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamalarına Eleştirisel Bir Bakış”, Maliye Postası, 15 Mayıs 1995.**

- HEPER, Fethi : **Kamu Maliyesi**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 1986.
- İSPİR, Ekrem : **Danıştay 4. Daire Kararları**, İstanbul, 1991.
- İPEKOĞLU, Cemal : “Yedek Akçeler, Temettüler, Hesaplanma Şekilleri ve Muhasebe Kayıtları”, **Vergi Dünyası**, S.170, Ekim 1995.
- KIZILOT, Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara, 1994.
- KIZILOT, Şükrü : **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar**, Ankara, 1990.
- KIZILOT, Şükrü : **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, 1990.
- KOYUNCU, Mesut : “Örtülü Sermaye Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, S.177, Mayıs 1996.
- KURT, Hasan : “Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yüksek Mahkemenin Görüşü”, **Vergi Dünyası**, S.107, Temmuz, 1990.
- MAÇ, Mehmet : **Kurumlar Vergisi**, İstanbul, 1995.
- METHİBAY, Yaşar : **Tüm Vergi Kanunları**, Ankara, 1996.
- METHİBAY, Yaşar : **Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara, 1996.

- MUTLUER, Kamil : **Türk Vergi Mevzuatı**, AÖF Yayınları, Eskişehir, Kasım 1995.
- NOBERT, Andel : “Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisinin Bütünleşmesi ve Uluslararası Sermaye Akımları”, Nihat S. SAYAR, Armağan, “Çağdaş Vergilendirmedeki Son Gelişmeler”, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fak. Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, No.2, İstanbul 1980.
- ÖRMECİ, Musa : “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muaflığı, Risturn İstisnası ve Vergileme”, **Vergi Dünyası**, S.110, Ekim 1990.
- ÖRMECİ, Musa : “Kurumlar Vergisi Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S.111, Kasım 1990.
- ÖZBALCI, Yılmaz : **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1982.
- ÖZBALCI, Yılmaz : **Sirküler Yargı Kararları**, XI-71, Ankara 1991.
- ÖZTÜRK, Bünyamin : “Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Danıştayın Görüşü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.63, Kasım-Aralık, 1992.
- ÖZTÜRK, Bünyamin : “Ortaklar Cari Hesabının Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi”, **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, S.10-11, 1996.

- PAKLAR, Selahattin : **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorumu ve Uygulaması**, İstanbul, 1982.
- RAUSER, Heinrich,
RAUSER, Klaus-Dieter : **Steuerlehre für Ausbildung und Praxis**, Bremen, 1995.
- Rıdvan, KARLUK : **Türkiye Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme**, İstanbul, 1994.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat : **OECD Ülkelerinde Vergileme**, Ankara, Kasım 1993.
- SEMERÇİGİL, Murat : **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Ankara, 1995.
- ŞENYÜZ, Doğan : **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, 1996.
- TANRIKULU, Abdurrahman
TUZCUOĞLU, Bülent : **“Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Sermaye”**, **Yaklaşım dergisi**, Y.4, S.44, Ağustos 1996.
- TEKİNALP, Ünal
ÇAMOĞLU, Ersin : **Açıklamalı Notlu ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu**, Altıncı Bası, İstanbul, 1989.
- TUNCER, Selahattin : **Vergi Uygulamaları**, 4. Baskı, İstanbul, 1983.
- TUNCER, Selahattin : **“Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ile Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının Mahiyeti”**, **Vergi Dünyası**, S.130, Haziran 1992.