

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA DAR MÜKELLEF KURUMLARDA KURUM KAZANCININ BEYANI

Serdar AYTEKİN *

Giriş

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) üçüncü maddesinde **kanuni ve iş merkezi** Türkiye’de bulunmayan ve **sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar** üzerinden vergilenen kurumların dar mükellef oldukları belirtilmiştir. Dar mükellef kurumlar, tam mükellef kurumlarda (kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar) olduğu gibi Türkiye içinde ve dışında elde edilen bütün kazançları üzerinden değil sadece Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergilemeye tabi tutulmaktadır. Kanun metninde yer alan **Kanuni merkezden** kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. **İş merkezi** olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınmaktadır.

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancına giren unsurların Türkiye’de elde edilmesi ve daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) ilgili hükümlerinin uygulanacağı kanun metninde belirtilmiştir. Dar mükellef kurumlarda kurum kazancının konusuna giren kazanç ve iratların beyanı yıllık ve özel beyanname olmak üzere iki çeşit beyanname ile yapılmaktadır. Kazanç ve iratların türüne göre verilecek beyannameler ve hangi durumlarda beyanname verileceği veya verilmeyeceği oldukça özellikler içeren bir konudur. Söz konusu nedenle dar mükellef kurumlarda kazancın beyanını açıklığa kavuşturmak genel olarak bu yazımın konusunu oluşturmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle kurum kazancının konusuna giren kazanç

* Vergi Denetmeni

ve iratları ve kazancın tespitini kısaca açıkladıktan sonra kazanç ve irat türlerine göre verilmesi gereken beyan-nameler ayrıma tabi tutularak açıklanacaktır.

I.DAR MÜKELLEF KURUMLARDA KURUM KAZANCININ KONUSU VE TESPİTİ

5520 sayılı KVK'nın 3 maddesi uyarınca dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı aşağıda yer alan kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

1. Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen **ticari kazançlar**,

Ancak bu şartların mevcut olması durumunda dahi ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memlekete göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

Söz konusu bu uygulama açısından Türkiye'de satmaktan maksat alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.

2. Türkiye'de bulunan **zirai işletmeden** elde edilen kazançlar,

3. Türkiye'de elde edilen **serbest meslek kazançları**, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci

maddesinde sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler" bendine 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Bu sayede elde edilen kazancın belirlenmesinde serbest meslek kazancı ve ücret ayrımında yaşanan karmaşaya son verilmiş ve bu 5520 sayılı Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılması gerektiği ilgili kanun maddesi gerekçesinde açıklığa kavuşturulmuştur.

4. **Taşınır ve taşınmazlar ile hakların** Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar. Taşınır ve Taşınmaz kavramları 4721 sayılı yeni Medeni Kanunla (Yeni Medeni, 2001, 24607) birlikte hukuk literatüründe yerini almıştır. 5520 sayılı kanunda Medeni kanuna paralel düzenlemeler yapılarak **taşınmazlar gayrimenkulleri, taşınır ise menkul kavramını** ifade etmek üzere değişikliğe uğramıştır.

5. Türkiye'de elde edilen **menkul sermaye iratları**,

6. Türkiye'de elde edilen **diğer kazanç ve iratlar**.

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancının Türkiye'de elde edilmesi konusunda GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte kurumların vergilendirilmesinde birçok değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler özetle; **tam ve dar mükellefiyet esasında vergile-**

me esaslarının kendi bütünlüğü içinde düzenlenmesi, diğer kanunlara yapılan atıfların azaltılarak kanunun bütünselliğinin güçlendirilmesi, kanun maddelerinin kendi içinde daha belirli, anlamlı bir düzenle istiflenmesi ve her kısmın kendi içinde bütünselliğinin sağlanması olarak sıralayabiliriz. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanun metninin Konu ve Mükellefler, Tam mükellefiyet esasında verginin tarhi ve ödenmesi, Dar mükellefiyet esasında verginin tarhi ve ödenmesi, Ortak hükümler ve Geçici Maddeler olmak üzere dört ayrı bölümde toplanmakta olduğunu ve mükellefiyet şekillerinin her birinin kendi içinde bütünselliğinin sağlandığını görmekteyiz.

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı KVK'nın 1 inci maddesinde sayılan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri **safi kurum kazancı** üzerinden hesaplanmaktadır. GVK'nın 1 inci maddesinde gelirin tespitinde takvim yılı esasının geçerli olmasına rağmen KVK'da **hesap dönemi** geçerli olmaktadır. Hesap dönemi 5520 sayılı KVK'nın 16 ve 24 maddelerinde belirtildiği üzere normal hallerde takvim yılı olmasına rağmen VUK'nun 174 maddesinde belirtildiği üzere faaliyet ve işletmelerinin niteliği bu döneme uygun olmayan mükelleflerin talebi üzerine Maliye Bakanlığı, ken-

dilerine yine 12'şer aylık **özel hesap dönemleri** tayin etmektedir.

Kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisine konu kazanç ise gelir vergisine konu kazançlardan oluşmakla birlikte Gelir Vergisi Kanununda yer aldığı gibi ayrı ayrı kazanç ve irat olarak adlandırılmamakta, kurum kazancı olarak tek çatı altında toplanmakta ve sabit oranlı bir vergiye tabi tutulmaktadır. Her kurum vergiye tabi safi kurum kazancı üzerinden aynı oranda vergi ödemektedir.(Beyanname, 2006, 469) Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergileme yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. **Safi kurum kazancı**, mükelleflerin hasılatlarından bu Kanuna göre indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirimi kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunur. Kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından elde etmede tahakkuk esası geçerli olmaktadır.

Kurumların safi kurum kazancı tespit edildikten sonra, kurumlar vergisi **mükellefin** veya **vergi sorumlusunun** beyanı üzerine tarh olunmaktadır. VUK'nun 8.maddesinde belirtildiği üzere **Vergi sorumlusu**, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Kurumlar Vergisinde vergi sorumlula-

rı, **yasal temsilciler, dar mükellefiyete tabi olanlara kazanç ve irat sağlayanlar, tasfiye memurları ve kurumlar vergisi tevkifatı** yapanlardır. (Beyanname, 2006, 469, 625)

Kurumlar vergisi beyannamesi ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını kapsamakta ve her mükellef kurum vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname vermektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi, tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kazancın bildirilmesine özgüdür. Vergileme bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazancı üzerinden yapılmaktadır. (Özbalcı, 578) Kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumluları, kurumlar vergisine ilişkin olarak **yıllık kurumlar vergisi, Özel beyanname**, ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisinin 30. maddesinde yaptıkları tevkifat nedeniyle **muhtasar beyanname** vermek zorundadırlar. 5520 sayılı KVK'da **yıllık beyanname** tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın, **hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü** akşamına kadar verilmekte ve beyannamenin verildiği ayın sonunda ödenmektedir. Ancak Kurumlar Vergisinde yer alan tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumlarda kazancın beyanı, kazanç ve irat unsurlarının türlerine göre verilmesi gereken beyanname konusunda farklılıklar göstermektedir.

Tam mükellef kurumlarca bir hesap dönemi içinde elde edilen kurum kazançlarının vergilendirilmesinde genel olarak **yıllık beyan** esaslı geçerli olmakla birlikte GVK'nın 94. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlarca elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi tutulmaktadır. Anılan Kanunun 15 inci maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmakta ve **muhtasar beyanname** ile bildirilmektedir.

Dar mükellef kurumlarda ise Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde; **"yıllık beyan"**, **"özel beyan"** ve **"tevkifat"** olmak üzere 3 farklı vergilendirme esaslı geçerlidir. Bu kapsamda olmak üzere 5520 sayılı KVK'nın 24 maddesinde yıllık beyan, 26 maddesinde özel beyan ve 30. maddesinde tevkifat müessesesi hüküm altına alınmıştır. (Tekin, Kaürtaloğlu, 238)

Dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde de **yıllık beyan esası** mevcut olmakla birlikte bir kısım kazanç ve iratların ise KVK’nın 26’ncı maddesi hükmü uyarınca **özel beyanname** ile beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan 5520 sayılı KVK’nın 30. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlarca elde edilen bir kısım kazanç ve iratlar ise söz konusu kazanç ve iradı sağlayanlarca tevkifata tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumlarca elde edilen ve KVK’nın 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratların yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi ya da verilecek beyannamelere ithal edilmesi ihtiyari olmakla birlikte tevkifata tabi tutulmuş olan bir kısım iratların verilecek beyannamelere dahil edilmesi mecburidir.

Bu doğrultuda dar mükellef kurumların vermek zorunda olduğu beyannameleri her bir kazanç unsurunu ele alarak beyanname çeşitlerine ve beyan zamanlarına göre şekil ve usul hükümlerine göre inceleyelim.

III.DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA YILLIK BEYANNAME VERİLECEK HALLER

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek kurumların gelirlerine bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunundaki ka-

zanç ve iratlarla paralellik içerdiği görülmektedir. Tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet arasındaki kazanç unsurları arasındaki paralellik vergileme ilkelerinin doğası gereği tespit aşamasından sonra ayrılmaktadır. Tam mükellefiyet esastaki kurumlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefiyet esastaki kurumlar **sadece** Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların **iş yeri veya daimi temsilci** vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazanç kapsamında safi kurum kazancının tespitinde KVK’nın 22 maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Bu kazançlar kurumlar vergisi uygulamasında ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir. Bu durumda dar mükellef kurumlar ticari ve zirai kazanç ve işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde etmeleri durumunda yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Dar mükellef kurumların elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesinde de KVK’nın 22’nci madde hükmü uygulanmaktadır. Çünkü bir dar mükellef kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmesi için zirai işletmesinin Türkiye’de bulunması gerek-

mektedir. Bu zirai işletme de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre iş yeri oluşturacağı için belirtilen hükmün uygulaması, zirai kazançlar için de geçerlilik kazanacaktır.

KVK'nın 22 maddesi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de bir hesap dönemi içinde ticari ve zirai faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarını **yıllık beyanname** ile beyan etmeleri gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar ise ticari kazanç olarak değerlendirilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulduğundan ticari veya zirai faaliyet çerçevesinde elde edilmiş olmakla birlikte **ticari işletmeye bağlı** olarak elde edilen ticari veya zirai kazanç dışındaki kazançların da **yıllık beyanname** ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte KVK'nın 3. maddesinin üçüncü fıkrasının a bendinin parantez içinde yer alan özel düzenleme nedeniyle dar mükellef kurumların ihraç etmek üzere Türkiye'de satın aldığı veya imal ettiği malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan ticari kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağından bu kazançlar Türkiye'de vergilendirilmeyecek ve beyanname verilmeyecektir. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb.) veya

nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde bentte yer alan ihracat muafliğından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

KVK'nın 30. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen **ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş** bulunan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının **(5), (7) ve (14)** numaralı bentlerinde yer alan her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdare-since çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mev-duat faizleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının, **başka gelirler nedeniyle** verilecek yıllık beyannamelelere dahil edilmesi zorunludur.

Dar mükellef kurumların ticari ve/veya zirai kazançları mevcut olmaması durumunda yıllık beyanname vermeyeceklerinden, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının **(5), (7) ve (14)** numaralı bentlerinde yer alan için yıllık beyanname verme mecburiyetleride bulunmamaktadır. Ancak elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar nedeniyle

özel beyanname verilmesi durumunda söz konusu iratların özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda yukarıda sayılan gelirlerin beyanı sadece yıllık veya özel beyanname verilmesi durumunda zorunlu olmaktadır. Diğer taraftan, KVK'nın anılan 30. maddesi uyarınca dar mükellef kurumlarca elde edilen tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlardan yukarıda sayılanların dışında kalanların yıllık beyanname ile beyan edilmesi mükelleflerin ihtiyarındadır.

Dar mükellef kurumların **ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları** için Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanması gerekmektedir. Örneğin dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ilgili kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Örneğin dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye'deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Söz konusu gayrimenkul

yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olsaydı, bu takdirde Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de **ticari veya zirai bir faaliyeti** var ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanmakta ve beyanı yıllık beyanname ile yapılmaktadır. KVK'nın 25. maddesi uyarınca **beyanname hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına** kadar, tarihyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise **ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün** içinde verilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumlar bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazanç ve iratlara ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesini, **Türkiye'de iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri** gerekmektedir. Ancak dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması durumunda yıllık beyannamenin **kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesine** verilmesi gerekmektedir.

Açıklamalar ışığında dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların türlerine göre yıllık

beyanname ile bildirmek zorunda oldukları gelirleri, beyanname verilmemesi ihtiyari ancak başka birle verilecek yıllık beyannamelere dahil edilmesi zorunlu gelirleri, yıllık beyanname verilmesi durumunda verilecek beyannamelere dahil edilmesi ihtiyari olan gelirlerin sınıflandırmasını yaparak özetleyelim;

• **Yıllık Beyanname ile Bildirmek Zorunda Oldukları Gelirler;**

Dar mükellef kurumların kazanç ve iratlarından yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunlu olanlar aşağıdaki gibidir;

- Ticari Kazançlar (GVK Madde 37)
- Zirai Kazançlar (GVK Madde 52)
- Daimi temsilci veya bir işyeri vasıtasıyla elde edilen kazançlar

• **Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Yıllık Beyannamelere Dahil Edilmesi Zorunlu Gelirler ;**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş olduğu kazanç ve iratlardan beyan edilmesi ihtiyari olan ancak başka gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannamelere dahil edilmesi zorunlu olan aşağıdaki kazanç ve iratlardan GVK’nın Geçici 67 maddesi kapsamında olanları tevkifata tabi tutularak vergilendirilmektedir. Söz konusu kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir;

- Fonların katıldığı belgelerinden ve yatırımlarından elde edilen hisse senetleri gelirleri (GVK mad.75/1)

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (GVK 75/5)

- Mevduat Faizleri (GVK mad.75/7)
- Repo Gelirleri (GVK mad.75/14)

• **Yıllık Beyanname Verilmesi Durumunda Verilecek Beyannameye Dahil Edilmesi İhtiyari Olan Gelirler**

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlardan KVK’nın 30 maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan gelirlerin gerek beyan edilmesi gerekse verilecek beyannamelere dahil edilmesi ihtiyari olan kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir;

- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller. (GVK Mük.mad.80)
- Kurumlardan elde edilen kâr payları (GVK mad.75/1-3)
- Ücretler (GVK mad.61)
- Serbest Meslek Kazançları (GVK.mad.65)
- Gayrimenkul sermaye iratları (GVK mad. 70)
- Hükümetin Müsaadesi ile Açılan Sergi ve Panayır Ticari Kazançları (GVK mad. 30/1),

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları (GVK mad. 75/12),
- Her Nevi Alacak Faizi (GVK mad. 75/6),
- Her çeşit senetlerin İskonto Bedelleri (GVK mad. 75/10),
- Repo Gelirleri (GVK Md. 75/14)
- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara yapılan hakediş ödemeleri (GVK mad 42)

IV.DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA ÖZEL BEYANNAME VERİLECEK HALLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Özel beyan zamanı**" başlıklı 26. maddesinde özetle; dar mükellef kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik) mukabilinde alınan bedeller hariç) **ibaret bulunması** hâlinde, söz konusu kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edileceği hüküm altına alınmıştır. Dar mükellef kurumlara, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai ka-

zanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutularak vergilendirilmektedir.

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

Kanun metnini dikkatle incelediğimizde dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların GVK'nın 80. maddesinde yer alan diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması durumunda dar mükellef kurumların söz konusu bu kazançları için özel beyanname vermeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunmaları veya işyeri ve daimi temsilci bulundurmaları durumunda KVK'nın 22 maddesi hükmü uyarınca hesap dönemi sonunda yıllık beyanname vermeleri gerektiğinden söz konusu dönemde elde etmiş oldukları diğer kazanç ve iratları için ayrıca özel beyanname vermelerine gerek bulunmaktadır. Bu durumda Diğer kazanç ve iratlarında yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Dar mükellef kurumlarca Türkiye'de

elde edilen kazançların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan **ibaret bulunması** durumunda (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alame-ti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellef yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse tarafından özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Özel beyanname yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse tarafından bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren **onbeş gün** içinde **KVK'nın 27'inci** maddesinde belirtilen vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen **diğer kazanç ve iratların türüne** göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi dairelerini aşağıda yer aldığı şekilde sıralayabiliriz;

Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

Ticarî veya ziraf bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılma-

sından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticarî, ziraf veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine verilmesi gerekmekte ve kazancın **elde edilme tarihinden itibaren** 15 gün içinde özel beyannamenin verilmesi ve **beyanname verme süresi içinde** ödenmesi gerekmektedir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar **kur farkından elde edilen gelirler hariç** dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Açıklamalar ışığında dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri diğer kazanç ve iratlardan özel beyanname ile bildirmek zorunda oldukları gelirlerin, beyanname verilmesi ihtiyari ancak başka gelirleri sebebiyle verilecek özel beyannamelere dahil edilmesi zorunlu gelirlerin, özel beyanname verilmesi ve verilecek beyannamelere dahil edilmesi ihtiyari olan gelirlerin sınıflandırılmasını yaparak özetleyelim;

• **Özel Beyanname ile Bildirilmesi Zorunlu Gelirler**

Dar Mükellef Kurumların özel beyanname ile bildirmek zorunda oldukları gelirler aşağıdaki gibidir;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlar
- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlar
- Ticarî veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlar
- Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar
- Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlar
- Zarar yazılan değersiz alacaklarla

karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticarî, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve ek siltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlar

• **Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Diğer Kazanç ve İrat Elde Edilmesi Durumunda Verilecek Özel Beyannamelere Dahil Edilmesi Zorunlu Gelirler;**

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş olduğu kazanç ve iratlardan beyan edilmesi ihtiyari olan ancak diğer kazanç ve irat elde edilme- si nedeniyle verilecek özel beyannamelere dahil edilmesi zorunlu olan aşağıdaki kazanç ve iratlardan GVK’nın Geçici 67 maddesi kapsamında olanlar tevkifata tabi tutulmakta kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat elde edilmesi durumunda verilecek özel beyannamelere dahil edilmesi zorunlu olanlar aşağıdaki gibidir;

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (GVK 75/5)
- Mevduat Faizleri (GVK Mad.75/7)
- Repo Gelirleri (GVK Mad.75/14)

• **Özel Beyanname Verilmesi Durumunda Verilecek Özel Beyannameye Dahil Edilmesi İhtiyari Olan Gelirler**

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlar nedeniyle verilecek özel beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir;

- Telif, imtiyaz, ihtira, işlet-me, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller. (GVK Mük.mad.80)
- Kurumlardan elde edilen kâr payları (GVK mad.75/1-3)
- Ücretler (GVK mad.61)
- Serbest Meslek Kazançları (GVK.mad.65)
- Gayrimenkul sermaye iratları (GVK mad. 70)
- Hükümetin Müsaadesi ile Açılan Sergi ve Panayır Ticari Kazançları (GVK mad. 30/1),
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları (GVK mad. 75/12),
- Her Nevi Alacak Faizi (GVK mad. 75/6),
- Her çeşit senetlerin İskonto Bedelleri (GVK mad. 75/10),
- Repo Gelirleri (GVK Md. 75/14)
- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara yapılan hakediş ödemeleri (GVK mad 42)

V.SONUÇ

Dar mükellef kurumların **ticari ve ziraî kazanç ve işyeri veya daimi temsilci** vasıtasıyla ticari kazanç kapsamında elde ettikleri kazançların tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Bilindiği üzere tam mükellef kurumların, **birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden** vergi kesintisi yapılmaktadır.

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

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

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri **ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle** elde ettikleri, **birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından** her halükârda Kanunun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu tevkifatın yapılıp yapılmayacağı eski kurumlar vergisi kanununda tartışmalı bir konu olarak yer almıyordu. Yeni kurumlar vergisi kanunu ile bu konu açıklığa kavuşturulmuş ve

tevkifat yapılması gerektiği kanun gerekçesinde yerini almıştır.

Kanun metninde **telef, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında** yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların **ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına** bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin diğer fıkralarına göre yapılacak vergi kesintilerinde ilgili fıkralardaki hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu ile dar mükellefiyete tabi kurumların işyeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla yaptıkları faaliyetler nedeniyle ticari ve zirai kazanç kapsamında elde edilen **serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve menkul sermaye iratlarından** vergi kesintisi yapılmayacağı açıklığa kavuşturulmuş ve 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisinde yaşanan karmaşaya son verilmiştir. Ayrıca **ticari ve zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın** telef, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağına açıklanması 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisinde tam olarak açıklığa kavuşturulmamış bir düzenleme olması nedeniyle kanuna açıklık kazandıran bir yeniliktir.

KAYNAKÇA

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni).(2006), İSMMM E- Kitap Yayınları., Temmuz,[çevrimiçi]. www.istanbulismmo.org.tr. (Erişim:11.12.2006)

Beyanname Düzenleme Kılavuzu .(2006) İstanbul. HUD Yayınları

Denetim İlke ve Esasları (2004) İstanbul:HUD yayınları

Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı.08/02/2006 tarih 22/4 dönemi ve yasama yılı 1/1170 esas numaralı

Kurumlar Vergisi Kanunu (2007) Tebliğ Taslağı. <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/> . (Erişim:01.02.2007)

Özbalcı,Yılmaz., "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları".[?]Oluş Yayıncılık.,[t.y.]

Tekin.,Cem-Kartaloğlu.,Emre., "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu., Ankara: ASMMM Yayınları.

Vergi Kanunları, KVK, GVK [çevrimiçi] www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf

Yeni Medeni Kanun, 08/12/2001 ve 24607 sayılı Resmi Gazete