

**ÜÇÜNCÜ KISIM**  
**Dar Mükellefiyet Esasında**  
**Verginin Tarhı ve Ödenmesi**  
**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**Matrahın Tayini**

**Safi kurum kazancı**

**MADDE 22- (1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.**

**(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.**

**(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:**

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

**b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.**

**(4) Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.**

**(5) Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralıman değerlere karşılık verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcinin aktifine kaydedilir.**

### **İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.1 (Verginin Konusu), md.2 (Mükellefler), md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.5 (İstisnalar), md.8 (İndirilecek Giderler), md.9 (Zarar Mahsubu), md.10 (Diğer İndirimler), md.11 (Kabul Edilmeyen İndirimler), md.12 (Örtülü Sermaye), md.13 (Transfer Fiyatlaması Yoluyla Kazanç dağıtımı)

- **Gelir Vergisi Kanunu** md.37-44 (Ticari Kazanç), md.52-56 (Zirai Kazanç), md.65-69 (Serbest Meslek Kazancı), md.70-74 (Gayrimenkul Sermaye İradı), md.75-79 (Menkul Sermaye İradı), md.80-82 (Diğer Kazanç ve İradlar)

### **GEREKÇELER**

#### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 22- Bu maddenin birinci fıkrası, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitine ilişkindir.

Kanunun 3 üncü maddesine göre; dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek kurumların gelirlerine bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunundaki kazanç ve iratlarla paralellik içerdiği görülecektir. 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.

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.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Bu kazançlar kurumlar vergisi uygulamasında ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurumların elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesinde de bu madde hükmü uygulanmaktadır. Çünkü bir dar mükellef kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmesi için zirai işletmesinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Bu zirai işletme de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre iş yeri oluşturacağı için belirtilen hükmün uygulaması, zirai kazançlar için de geçerlilik kazanacaktır.

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. 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 olur. 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 hükümler uygulanacaktır.

Maddenin üçüncü fıkrası, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri düzenlemektedir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır. Ancak dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyettekinden farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilmez. Bu hüküm ile Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemez. Ancak, indirimlerden Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Ancak gider indirimi emsaline uygun belirli esaslara bağlı kalınarak yapılacaktır. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, bu Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım maddesine uygun olarak belirlenecektir.

Dördüncü fıkra ile dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin iki katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

Maddenin beşinci fıkrasında, Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmî bölünme hükümlerinin dar mükellef kurumlar için de geçerli olduğu belirtilmektedir.

## **GENEL TEBLİĞLER**

### **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) (İlgili Kısım itibarıyla)**

#### **22. Safi Kurum Kazancı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde dar mükellef kurumların vergilendirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

##### **22.1. Kurum kazancının tespiti**

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna göre, Kanunun 2 nci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

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 bulunacaktır.

##### **22.2. Kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar**

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyabilir kurumlardan ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.).
- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

#### **22.2.1. Ticari kazançlar**

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.

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

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

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

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

#### **22.2.2. Zirai işletmelerden elde edilen kazançlar**

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

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

### 22.2.3. Serbest meslek kazançları

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

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

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

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

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

Serbest meslek kazancının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

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

#### **22.2.4. Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar**

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

#### **22.2.5. Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları**

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

Bu itibarla, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.

#### **22.2.6. Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar**

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

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

#### **22.3. Dar mükellef kurum kazancının tespitinde ayrıca indirilemeyecek giderler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır.

Aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

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

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

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

#### **22.4. Dar mükellefiyette örtülü sermaye uygulaması**

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

#### **22.5. Dar mükellefiyette tasfiye ve kısmi bölünmeye ilişkin uygulama**

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

**Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti**

**MADDE 23- (1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.**

**(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;**

- a) Kara taşımacılığında % 12,**
- b) Deniz taşımacılığında % 15,**
- c) Hava taşımacılığında % 5,**

**olarak uygulanır.**

**(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasıllatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:**

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

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

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

**İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.32 (Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı)

- **Vergi Usul Kanunu** md.207 (Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasıllat Defteri), md.215-219 (Kayıt Nizamı), md.220-223 (Defterlerin Tasdiki), md.253 (Defter ve Vesikaların Muhafazası), md.256 (Defter ve Belgelerle İle Diğeri Kayıtların İbrazı Mecburiyeti), md.352 (Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları)

## **GEREKÇELER**

### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 23- Maddede yabancı ulaştırma kurumlarının kurum kazancının belirlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Yabancı kurumlarca yapılan ve bir bölümü Türkiye sınırlarını da kapsayan ulaştırma işleri ticari bir faaliyettir.

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

Buna göre, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aşağıda belirtilen ortalama emsal oranları uygulanacaktır:

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

Türkiye'de elde edilen hasılatın brüt tutarına söz konusu oranların uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Ayrıca yabancı ulaştırma kurumlarında Türkiye'de elde edilen hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu konusuna açıklık getirilmektedir. Bu şekilde tespit edilen hasılatın, ayrıca herhangi bir indirim yapılması söz konusu değildir.

### ***Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :***

- 23 üncü maddesi; üçüncü fıkrasında yer alan "kapsamına alınan" ibaresinin anlatıma açıklık kazandırılması amacıyla "kapsamında vergilendirilen" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

## **GENEL TEBLİĞLER**

### **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)**

#### **(İlgili Kısım itibarıyla)**

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

#### **23.1. Yabancı ulaştırma kurumlarında hasılatın tespiti**

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

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

- Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,
- Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden oluşmaktadır.

### 23.2. Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti

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

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

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

olarak belirlenmiştir.

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

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2006 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$150.000 \times \%15 = 22.500.- \text{ YTL Kurumlar vergisi matrahı (safi kurum kazancı)}$$

$$22.500 \times \%20 = 4.500.- \text{ YTL Kurumlar vergisi}$$

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

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



## İKİNCİ BÖLÜM

### Beyan

#### Beyan esası

**MADDE 24- (1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.**

**(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir.**

**(3) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.**

#### İLGİLİ MEVZUAT

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.15 (Vergi Kesintisi), md.22 (Safi Kurum Kazancı), md.23 (Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti), md.25 (Vergilendirme Dönemi ve Beyan), md.26 (Özel Beyan Zamanı Tayin edilen Gelirler), md.30 (Dar Mükellefiyette Vergi, Kesintisi), md.31 (Muhtasar Beyanname)

- **Gelir Vergisi Kanunu** md.8 (İşyeri ve Daimi temsilci)

- **Vergi Usul Kanunu** md.4 (Vergi Dairesi), md.13 (Mücbir Sebep), md.20 (Tarh), md.25 (Tahakkuk Fişi Esası), md.28 (Vergi Beyannamesinin Posta İle Gönderilmesi), md.174 (Hesap Dönemi),

#### GEREKÇELER

##### Hükümet Gerekçesi

Madde 24- Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde tam mükellef kurumların genel beyan esasına paralel düzenleme yapılmaktadır.

##### **Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :**

- 24 üncü maddesi; üçüncü fıkrasında yer alan "ajanlıkları" ibaresinin Türkçe'ye uygun olarak "ajansları" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

#### GENEL TEBLİĞLER

##### **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)**

##### **(İlgili Kısım itibarıyla)**

#### **24. Beyan Esası**

Kurumlar vergisi, dar mükellef kurumun veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir.

Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya hut kendilerine bağlı diğer işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır.



### Vergilendirme dönemi ve beyan

**MADDE 25- (1) Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.**

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

**(3) Kanununun 26 ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.**

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

**(5) Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.**

**(6) Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.**

#### **İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.24 (Beyan Esası), md.26 (Özel Beyan Zamanı Tayin edilen Gelirler), md.27 (Beyanname Verilme Yeri), md.30 (Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi), md.31 (Muhtasar Beyanname)

- **Vergi Usul Kanunu** md.156 (İşyeri), md.174 (Hesap Dönemi)

#### **GEREKÇELER**

##### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 25- Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi, beyannamenin verilme yeri, zamanı ve içeriği bu madde ile düzenlenmekte; Maliye Bakanlığınca, dar mükellefler tarafından verilecek beyannamenin şekli, içeriği ve eklerini belirleme konusunda yetki verilmektedir.

**GENEL TEBLİĞLER****Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)  
(İlgili Kısım itibarıyla)****25. Vergilendirme Dönemi ve Beyan****25.1. Vergilendirme dönemi**

Yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

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

Dar mükellef kurumlarca, özel beyanname ile bildirilmesi gereken kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınacaktır.

**25.2. Beyannamenin verileceği yer**

Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, dar mükellef kurumun;

- Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin,
  - Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin
- vergi dairesine verilecektir.

**25.3. Beyannamenin verilme zamanı**

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde 1-25 Nisan tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanıyorsa bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyannamenin, dar mükellefin ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

**25.4. Beyannamenin şekil, içerik ve ekleri**

Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### Özel Beyan

#### Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler

**MADDE 26- (1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.**

**(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.**

#### **İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.27 (Beyanname Verilme Yeri)
- **Gelir Vergisi Kanunu** md.2 (Gelirin Unsurları), md.80-82 (Diğer Kazanç ve İradlar), md.101 (Münferit Beyannamenin Verilmesi)

#### **GEREKÇELER**

##### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 26- Dar mükellef kurumların, vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, bu kazançların yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde, Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi öngörülmektedir.

Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Ancak, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve sürelerle istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacağı hususu da düzenlenmektedir.

Bu prensibin tek istisnası, Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Gelir Vergisi Kanununda diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

## **GENEL TEBLİĞLER**

### **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)**

#### **(İlgili Kısım itibarıyla)**

#### **26. Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler**

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

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

**Beyannamenin verilme yeri**

**MADDE 27- (1) Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesi;**

a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

b) Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

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

ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

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

e) 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, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine verilir.

**İLGİLİ MEVZUAT**

- Kurumlar Vergisi Kanunu md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.26 (Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler)
- Gelir Vergisi Kanunu md.101 (Münferit Beyannamenin Verilmesi)
- Vergi Usul Kanunu md.25 (Tahakkuk Fişi Esası)

**GEREKÇELER****Hükümet Gerekçesi**

Madde 27 - Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri belirlenmektedir.

**Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :**

- 27 nci maddesi; (b) bendinde yer alan "Taşınır malların" ibaresinin Medeni Kanuna uygun olarak "Taşınırların" şeklinde redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

**GENEL TEBLİĞLER****Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)****(İlgili Kısım itibarıyla)****27. Beyannamenin Verilme Yeri**

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

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

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

- Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

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

- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesidir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### Verginin Tarhı ve Ödenmesi

#### Tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri

**MADDE 28- (1) Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.**

**(2) Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur.**

#### **İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.24 (Beyan Esası)
- **Vergi Usul Kanunu** md.8 (Mükellef ve Vergi Sorumlusu), md.10 (Kanuni Temsilcilerin Ödevi), md.20 (Tarh), md.25 (Tahakkuk Fişi Esası), md.28 (Vergi Beyannamesinin Postayla veya Elektronik Ortamda Verilmesi), md.170 (Posta İL Gönderme), md.174 (Hesap Dönemi)

#### **GEREKÇELER**

##### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 28- Bu madde ile dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlarda, tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri belirlenmektedir.

Kurumlar vergisinin, yabancı kurum hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh edileceği hususu açıklanmaktadır.

Ayrıca, kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde, posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek dairesine geldiği tarihi takip eden üç gün içinde tarh edileceği belirtilmektedir.

##### ***Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :***

- 28 inci maddesi; vergilerle alakalı beyannamelere ilişkin tüm hususların genel bir kanun olan Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi nedeniyle burada ayrıca düzenlenmesinin tekrare yol açacağı gerekçesiyle, "veya elektronik ortamda gönderildiği" ibaresinin ikinci fıkradan çıkarılması suretiyle,

**GENEL TEBLİĞLER****Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)****(İlgili Kısım itibarıyla)****28. Dar Mükellefiyette Tarhiyatın Muhatabı, Tarh Zamanı ve Tarh Yeri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 28 inci maddesinde dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

**28.1. Tarhiyatın muhatabı**

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bu kurumların;

- Türkiye'deki müdür ve temsilcileri,
- Müdür ve temsilcileri mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

**28.2 Tarhiyatın zamanı ve yeri**

Kurumlar vergisi,

- Vergi dairesine beyannamenin verildiği günde,
- Beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunacaktır.

### **Ödeme süresi**

#### **MADDE 29- (1) Dar mükellefiyette kurumlar vergisi;**

**a) Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,**

**b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,**

**c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde, ödenir.**

#### ***İLGİLİ MEVZUAT***

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.24-28 (Beyan-Özel Beyan), md.30 (dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi), md.31 (Muhtasar Beyanname)

- **Gelir Vergisi Kanunu** md.120 (Münferit Beyanname İle Bildirilen Kazançların Vergisi)

- **Vergi Usul Kanunu** md.111 (Ödeme Zamanı), md.112 (Özel Ödeme Zamanları)

- **6183 sayılı AATUHK** md.51 (gecikme Zammı, Nispeti ve Hesabı), md.107 (Yasaklar ve Cezaları)

#### ***GEREKÇELER***

##### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 29- Bu madde ile dar mükellefiyette kurumlar vergisinin ödeme süresi belirlenmektedir.

Buna göre dar mükellefiyette kurumlar vergisinin;

- Yıllık beyanname ile bildirilen kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

- Muhtasar beyanname ile bildirilen kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,

- Özel beyannameyle bildirilen diğer kazançlara ilişkin kurumlar vergisi ile dar mükellefin Türkiye'yi terk etmesi, tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde bildirilen kurumlar vergisinin, beyanname verme süresi içinde,

ödeneceği açıklığa kavuşturulmaktadır.

**GENEL TEBLİĞLER****Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)****(İlgili Kısım itibarıyla)****29. Ödeme Süresi**

Dar mükellefiyette kurumlar vergisi,

- Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,
  - Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,
  - Özel beyannameyle bildirilenlerde beyanname verme süresi içinde,
  - Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyanname verme süresi içinde,
  - Tasfiye veya birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde
- ödenektir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname

#### Dar mükellefiyette vergi kesintisi

**MADDE 30- (1)** Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.

b) Serbest meslek kazançları.

c) Gayrimenkul sermaye iratları.

ç) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.

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

(3) Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşmaz.

(5) Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(6) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

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

(9) Bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanununun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

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

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

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler. (\*)

**NOT** : Bu madde uyarınca yapılacak kesinti oranlarına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı Kitabın sonunda ekler bölümündedir.

#### **İLGİLİ MEVZUAT**

- Kurumlar Vergisi Kanunu md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.22 (Safi Kurum Kazancı), md.23 (Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti)
- Gelir Vergisi Kanunu md.94 (Vergi Tevkifatı)
- Bakanlar Kurulu Kararları 2006/10731 (Yürürlük 23.7.2006), 2006/11447 (Yürürlük 1.1.2007)

#### **GEREKÇELER**

##### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 30- Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi bu maddede düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bu maddeye göre vergi kesintisi, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden % 15 oranında yapılacaktır.

(\*) Bu madde uyarınca kesilen vergilerin beyan süresi için, ileride Genel Tebliğler içerisinde aktarılan 371 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne bakınız.

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup, bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir. Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden bu kesinti yapılmayacaktır.

Dördüncü fıkra ile Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarının anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan oranın (% 15) yarısını aşamayacaktır.

Beşinci fıkrası ile Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

Altıncı fıkra ile, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

Yedinci fıkrada, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır. Ancak, transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi ana para ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açmamak için, vergi mahsuplarını düzenleyen maddede de özel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır.

Maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya belirtilen oranı bir katına kadar artırmaya yetki verilmiştir.

Maddenin dokuzuncu fıkrası ile dar mükellef kurumlara, bu maddeye göre vergisi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratları için, bu Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya kesintiye tabi tutulmamış kazançları için verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda mükelleflere ihtiyarılık tanınmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi konusunda zorunluluk getirilmiş bulunmaktadır.

Maddenin on, onbir ve onikinci fıkralarında ise; maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği, yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacağı; vergi kesintisi yapanların, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterecekleri hükme bağlanmaktadır.

### ***Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :***

- 30 uncu maddesi; fonların bu Kanun Tasarısının 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergilendirildiği ve ayrıca tasarının mevcut haline göre hem fonun kendisinin hem de fonun dağıtımının vergilendirilebileceğine dikkat çekilerek çifte vergilemeye neden olunabileceği, bu anlamda uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla üçüncü fıkrada yer alan "bentlerinde sayılan kâr" ifadesinden sonra gelmek üzere "payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere" ifadesinin eklenmesi; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulunca ülkeler veya bölgeler ilan edilirken bu ülkelerle bilgi değişiminin söz konusu olup olmadığı hususunun göz önünde bulundurulmasını teminen yedinci fıkraya "sağlayıp sağlamadığı" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve bilgi değişimi" ibaresinin eklenmesi; dördüncü

fıkrasının redaksiyona tâbi tutulması; vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesini teminen bu ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara herhangi bir ödeme yapılması durumunda % 30 oranında vergi kesintisine tâbi tutulmasına; ancak bu vergilendirmenin yapılabilmesi amacıyla Bakanlar Kurulunun söz konusu ülkeleri bilgi değişimi esası göz önünde bulundurularak belirlemesi ve emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili kılınmasına yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (a) bendi olarak eklenmesi; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemelerinin de tamamen istisna edilmesine yönelik bir hükmün yedinci fıkraya (b) bendi olarak eklenmesi suretiyle,

***Plan ve Bütçe Komisyonu Değişiklik Gerekçesi :***

- 30 uncu maddesi; kanunların hazırlanmasında uygulanan esas ve usuller doğrultusunda birinci fıkranın (d) bendinin (ç) bendi şeklinde değiştirilmesi; zorunluluk arz eden ödemeler konusuna açıklık kazandırılması ve bu ödemelerin kapsamının belirlenmesini teminen yedinci fıkranın (a) bendine "yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden" ibaresinden sonra gelmek üzere "geçiş ücreti, liman ücreti gibi" ibaresinin eklenmesi suretiyle,

***GENEL TEBLİĞLER***

**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)**

**(İlgili Kısım itibarıyla)**

**30. Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

**30.1. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

### **30.2. Vergi kesintisi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Aynı Kanunun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, Gelir Vergisi Kanunu ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

### **30.3. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanç ve iratlarda vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
  - Gayrimenkul sermaye iratları,
  - Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları
- üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

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 karşılığında ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak 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.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak 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 Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

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, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Örneğin; yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, 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 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.

#### **30.4. Vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,

- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları,
- Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,
- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar,
- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler.

#### **30.4.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara yapılan hakediş ödemeleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleriyle ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup aynı maddede bu madde uyarınca yapılacak vergi kesintilerinde kesinti oranına ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır.

Buna göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

#### 30.4.2. Serbest meslek kazançları

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

#### 30.4.3. Gayrimenkul sermaye iratları

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

#### 30.4.4. Menkul sermaye iratları

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun geçici 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında da Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde ise aynı Kanunun 75 inci maddesinin (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,

- Diğerlerinden %10

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından anılan Karar uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

#### **30.4.5. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temliki**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zira-i kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu bedeller üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

#### **30.4.6. Dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan kâr payları**

Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan 30 uncu madde uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tebliğin (15.6) bölümünde yer alan açıklamalar, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan kâr payları hakkında da geçerlidir.

#### **30.4.7. Yurt dışı iştirak kazançları üzerinden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kazan-

cın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yukarıda yer verilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacak olup söz konusu kesinti oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır.

Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır.

#### **30.4.8. Sergi ve panayır kazançları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin beşinci fıkrasında, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu kazançlar üzerinden, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 1/1/2007 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

#### **30.4.9. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların menkul sermaye iradı sayılan kazançlarından ana merkeze aktarılan tutarlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasında yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Kesinti oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

### **30.5. Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak her türlü ödemeler**

#### **30.5.1. Uygulama kapsamındaki ülkeler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Fıkranın (a) bendi uyarınca, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranıyla ilgili olarak Bakanlar Kuruluna bu oranı her bir ödeme türü, faaliyet konusu veya sektör itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sifıra kadar indirme veya kanuni seviyesine kadar çıkarma yetkisi verilmiştir.

Söz konusu düzenleme kapsamına girecek ülkelerin belirlenmesine ilişkin yetki, Bakanlar Kuruluna bırakılırken yapılacak seçime ilişkin iki temel kriter öngörülmüştür:

- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı,
- Bilgi değişimi.

#### **30.5.2. Vergi kesintisi kapsamındaki ödemeler**

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamındadır. Dolayısıyla, anılan ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak kâr payı ödemeleri Kanunun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrasına göre değil, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin düzenlendiği genel hükümlere göre yapılacaktır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcile-

rine, kapsam dışında olan bir ülke üzerinden ödeme yapılması halinde de vergi kesintisi uygulanacaktır.

Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterlidir.

Vergi kesintisi kapsamında olup mükellef açısından gider niteliğinde olan ödemeler, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

### **30.5.3. Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler**

Düzenleme, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelere yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bu nedenle, Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ödemeler yedinci fıkra kapsamına girmemektedir.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmayacak, finans kuruluşları dışındaki kiler bu mahiyette yapılan ödemeler ise vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade etmektedir. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan bankalar, nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında uzun vadeli fon temin edebilmekte ve bu işleme konu olan bir akım veya varlık portföyü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipoteğe dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) yalnız bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlara (SPV, SPC)” devredilebilmektedir. Söz konusu kurumlar ise bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla temin ettikleri fonları Türkiye’de kurulu bankalara kullanılmaktadır. Bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurum”lar da bu fıkra uygulamasında finans kuruluşu sayılacak olup bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finansman temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

Bankaların, sekuritizasyon yöntemiyle finansman temin etmesi halinde, SPV’nin kuruluş sermayesi, ortaklık yapısı, yöneticileri, çıkarılan menkul kıymetlerin sayısı, ihraç edilen menkul kıymetlerin kimler tarafından hangi tutarda satın alındığı gibi bilgilerin, bankalar tarafından, SPV’nin menkul kıymet ihraç ettiği tarihten itibaren bir ay içinde, bu menkul kıymetlerin geri dönüşlerinin kimlere yapıldığının geri dönüşlerin tamamlandığı tarihten itibaren bir ay içinde birer yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.

### **30.6. Bu madde kapsamında yapılacak vergi kesintisine ilişkin beyannameye dahil edilmesi zorunlu kazançlar ile beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazançlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup Kanunun 26 ncı maddesinde de dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir.

Kanunun 30 uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, bu maddeye göre vergi kesintisi yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelelere dahil edilmesi zorunludur.

### **30.7. Diğer hususlar**

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir.

## **VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ**

Sıra No : 371

(İlgili Kısımları İtribariyle)

### **2.2. Vergi Usul Kanununa Eklenen Mükerrer 28 inci Madde Uyarınca Verilme Süreleri Yeniden Belirlenen Beyannameler**

5615 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 28 inci maddede, "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanuni süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu maddeyle Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanuni süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirleme yetkisi verilmiş bulunmaktadır.

Bu yetkiye dayanılarak uygulama birliğinin sağlanması amacıyla;

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflerce 5615 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra verilecek muhtasar beyannamelerin, ertesi ayın başından yirmiüçüncü günü akşamına kadar, verilmesi uygun görülmüştür.

### 2.3. Ortak Hükümler

Gerek 5615 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle gerekse de bu Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 28 inci maddenin verdiği yetki uyarınca beyanname verme süreleri yeniden belirlenen vergilerin ödeme süreleriyle ilgili olarak herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergiler, ilgili Kanunlarında yer alan ödeme süreleri içerisinde ödenecektir.

### **SİRKÜLER**

#### **Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri No: 1**

##### **1 - Giriş**

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri gereğince yapılacak kurumlar vergisi kesintisinde uygulanacak oranlara ilişkin açıklamalar, bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

##### **2 - Yasal Düzenleme**

5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddelerinde, bu maddeler kapsamında yer alan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, söz konusu kesinti oranını Kanunda belirtilen hadler çerçevesinde belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş bulunmaktadır.

Aynı Kanunun geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise,

“Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.” hükmü yer almaktadır.

##### **3 – 21.06.2006 Tarihinden İtibaren Uygulanacak Kesinti Oranı**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri ile geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrası, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Buna göre, söz konusu maddeler kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edilecektir.

Bilindiği üzere, taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile iştilal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu oran, 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerekir.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançları, 5520 sayılı Kanununun 30 uncu maddesinin (1/b) bendine göre %15 oranında kesintiye tabi olup Bakanlar Kurulu bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumların örneğin petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar dışındaki serbest meslek kazançları 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ancak, bu oran 5520 sayılı Kanununun 30 uncu maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacaktır.

### **ÖZELGELER**

#### **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.06.16.01/2006-KVK 15-1 sayı ve Temmuz 2006 tarihli Özelgesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri ile geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrası kapsamında olup 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen olanlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edilecektir.

2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı % 22 olarak belirlenmekle birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/4'üncü maddesinde kurumlar vergisi oranı yasal sınır olarak belirlendiğinden, 21.06.2006 tarihinden sonra (...) tarafından kooperatife yapılacak kira ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7367 / 20.12.2006 sayı ve 20.12.2006 tarihli Özelgesi**

Gayrimaddi hak niteliğinde olan franchising sözleşmesinin süresinden önce sona erdirilmesi sebebiyle ödenen söz konusu sözleşme kapsamında sağlanan hakkın kullanılmasında bedelinin de gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilerek yurt dışında mukim firmaya yapacağımız bu ödemelerin stopaja tabi tutulması gerekmektedir. Ancak yabancı ülke mukimi şirketin mukimi bulunduğu devletle Türkiye Cumhuriyeti arasından akdedilmiş bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının bulunması halinde konuya ilişkin anlaşma hükümleri uygulanacaktır.

#### **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7245 / 20507 sayı ve 20.10.2006 tarihli Özelgesi**

Dilekçelerinizde; bankanızın, İngiltere'de mukim olan bir firma tarafından özellikle döviz piyasalarında işlem yapmak üzere geliştirilmiş olup elektronik ortamda çalışan bir sistemi kullanmayı planladığı, söz konusu sistemin elektronik ortamda aracı kurum gibi hareket ederek sisteme üye olan alıcı ve satıcıların sisteme girmiş oldukları kredi, fiyat, işlem miktarlarını eşleyerek işlemlerin gerçekleşmesini sağlayacağı, söz konusu sistemin kullanımı kapsamında İngiltere'de mukim olan kurum tarafından bankanıza yapılan

işlem adedine göre belirlenen tutarlarda fatura düzenleneceği, işlem adedinin belirli bir miktara ulaşmaması durumunda ise sabit ücret olarak belirlenen tutarda fatura düzenleneceği, ayrıca sistemin işlevsel olabilmesi amacıyla bankanıza dar mükellef kurumca temin edilecek server ve terminal bedellerinin ödemesinin de bankanızca yapılacağı belirtilerek, bu kapsamda bankanızca İngiltere’de mukim firmaya ödemesi yapılacak olan, elektronik sistemde özellikle yabancı piyasalarda döviz alım satımına ilişkin en iyi alış/satış fiyatlarının takip edildiği ve istenildiği zaman işlem yapılabilecek olan sisteme ilişkin olarak işlem adedine göre belirlenecek bedel (belirli bir adede kadar sabit bedel) ile bankanıza temin edilecek olan server ve terminallere ilişkin bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi ile Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı arasında imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca ne şekilde vergilendirileceği hususu sorulmaktadır.

Bu hükümlere göre, kullanılması planlanan ve özellikle yabancı piyasalarda döviz alım satımına ilişkin en iyi alış/satış fiyatlarının takip edildiği ve istenildiği zaman işlem yapılabilecek olan sisteme ilişkin olarak işlem adedine göre belirlenecek bedel ile belirli bir adede kadar olan sabit bedel, söz konusu anlaşmanın 12/3. maddesinin kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilecek olup, bu bedel üzerinden Kanunun 30. maddesinde belirlenmiş oran yerine, anılan ülke ile ülkemiz arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12. maddesinin 2. fıkrası gereğince gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10’u oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapmanız gerekir.

Ancak, dar mükellef kurumca bankanıza temin edilecek olan sistemin işlevsel olmasını sağlayan server ve terminallere ödenen bedel ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup, yukarıda açıklanan ilgili ülke ile yapılan anlaşmanın 7’nci maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, İngiltere’de mukim firmanın Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle, söz konusu ticari kazanç, İngiltere’de vergilendirileceğinden, bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden, bankanızca herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7201 / 20686 sayılı ve 31.10.2006 tarihli Özelgesi**

İngiltere’den alınan ve Türkiye’de faydalanılan uluslararası finans piyasaları bilgilendirme hizmeti nedeniyle ödenen bedel ile bu bilgilendirme sistemi için alınan terminale ödenen bedel, ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup, yukarıda açıklanan İngiltere ile yapılan anlaşmanın 7’nci maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, İngiltere’de mukim firmanın Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle, söz konusu ticari kazanç, İngiltere’de vergilendirileceğinden, bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden, bankaca kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellef kurumca bankaya temin edilen bilgilendirme sistemi için alınan terminalle birlikte kullanılacak olan teknik programa ödenen bedel ile özel monitöre

ödenen bedel, söz konusu anlaşmanın 12. maddesinin 3. fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilecek olup, bu bedel üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde belirlenmiş oran yerine, anılan ülke ile ülkemiz arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12. maddesinin 2. fıkrası gereğince gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10'u oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Diğer taraftan, bankanın İngiltere'den aldığı hizmet ve gayrimaddi haklar için yurtdışındaki firma tarafından düzenlenen faturanın aslının alınmaması halinde, elektronik ortamda alınan belgelerin çıktılarının bankadan alınacak yapılan ödemeyi gösterir belgeler ile birlikte muhafaza ve ibrazı ile alınan hizmetin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapıldığının tevsik edilmesi şartıyla, söz konusu belgeler tevsik edici belge olarak kabul edilecek olup, bu belgelere istinaden yapılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7407 / 797 sayılı ve 17.1.2007 tarihli Özelgesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlara maddede bentler halinde sıralanan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. maddenin (ç) bendinde, gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 1,2,3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları ödemelerinin de tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir. Bununla beraber, yine Kanununun Geçici 1. maddesinin 4. fıkrasında, "Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur." Düzenlemesine yer verilmiştir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun 24.maddesinde düzenlenen tevkifat oranlarına ilişkin 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; yabancı devletler, uluslar arası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizler üzerinden (özel finans kurumlarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dahil) %0 ile; diğerlerinden %10 nispetinde belirlenmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre yut dışında mukim ..... ünvanlı kuruma alınan kredilere ilişkin yapılan faiz ödemeleri üzerinden 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olduğu gibi söz konusu tevkifat oranının bu şirketin münhasıran finansman hizmeti veren bir kuruluş olması halinde %0 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7244 /17823 sayı ve 20.9.2006 tarihli Özelge**

Özelge talebinde İngiltere’de yerleşik bir havacılık şirketinden charter sözleşmesi ile helikopter kiralanacağı, helikopterin tüm mürettebatının sağlanması ve ücret ödemelerinin kiralaayan tarafından üstlenildiğini, kira süresince helikopterin yakıt giderinin kiracı şirket tarafından karşılanacağı, diğer tüm masrafların kiralaayana ait olacağı, kira bedelinin günlük olarak tespit edip, aylık olarak hesaplanıp ödeneceği belirterek, söz konusu kiralama bedelinden hangi oranda tevkifat yapılacağı sorulmaktadır.

İngiltere’de yerleşik bir havacılık şirketinden kiralanacak olan helikopter için ödenecek gayrisafi bedel üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri gereğince, İngiltere’de faaliyet gösteren firmanın Türkiye’de bir işyerinin olmaması ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaması koşulu ile %10 oranında tevkifat yapılması gerekir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7196 / 16199 sayı ve 22.8.2006 tarihli Özelge**

Yurt dışından ithal edilen telefon santrallerinin içlerinde bulunan ve bu santrallerin çalışmasını sağlayan programların zamanla yetersiz kalması nedeniyle daha sonra ithal edilen yükseltme programlarına yapılan ödemeler, her ne kadar ticari bir faaliyetin gerçekleştirilmesine yönelik olarak yapılsa da, yurt dışındaki firmalara bu işlem dolayısıyla yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olduğundan 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30.maddesinin ikinci fıkrası hükmü ve 2003/6375 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince ödemelerin gayrisafi miktarı üzerinden %25 oranında tevkifat yapmanız gerekmektedir. Ayrıca, tevkifat yapılırken yabancı devletlerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da dikkate alınmasının gerekmektedir.

**Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.01.16.01/ 3118 sayı ve 20.11.2006 tarihli Özelgesi**

Taraflar arası sözleşmeden, (...) yaptırılan Hafif Raylı Sistem Projesinin yüklenicilerinin (...) Konsorsiyumu olduğu; söz konusu sözleşmede konsorsiyum üyeleri arasında sayılan (...) firmasının sorumluluğunun elektrik ve mekanik işlerin yabancı kısmının teslimatı olarak belirlendiği; yani, bahsedilen firmanın anılan projenin gerçekleştirilmesiyle ilgili sorumluluğunun, çeşitli mal ve malzemelerin (taşıtlar, güç kaynağı ve dağıtımı, aydınlatma ve prizler, havai hat sistemi, atölye ekipmanı, haberleşme kontrol ve sinyalizasyon sistemleri gibi...) yurt dışından temin edilmesi ve teslimatının yapılması olduğu; anlaşılmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, (...) avans ödemesi yapılacak olan yurtdışında tescilli (yerleşik) (...) firmasının, Hafif Raylı Sistem Projesi işinde, sadece projede kullanılacak olan mal ve malzemelerin yurtdışından sağlanması ve teslim

edilmesi kısmından sorumlu olması nedeniyle, bu iş inşaat ve onarım işi sayılmayacak ve dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'ci maddesi kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilemeyecektir. Ayrıca dar mükellefiyete tabi firmanın bahsedilen faaliyetinden elde ettiği kazanç ve iratlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde tevkifat yapılacak kazanç ve iratlar arasında sayılmamaktadır. Bu nedenlerle, Belediye tarafından yurtdışında tescilli (yerleşik) firmaya mal ve malzeme teslimleri karşılığında yapılacak avans ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.



**Muhtasar beyanname**

**MADDE 31- Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.**

**İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.30 (Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi)
- **Gelir Vergisi Kanunu** md.98 (Muhtasar Beyanname-Verilme Zamanı), md.99 (Muhtasar Beyanname- Muhteviyatı)
- **Vergi Usul Kanunu** md.8 (Mükellef ve Vergi Sorumlusu), md.10 (Kanuni Temsilcilerin Ödevi), md.11 (Vergi Kesenlerin Sorumluluğu), md.344 (Vergi Ziyatı Suçu ve Cezası), md.352 (Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları)

**GEREKÇELER*****Hükümet Gerekçesi***

Madde 31- Dar mükellefiyete tabi kurumlardan yapılacak vergi kesintilerinde uyulacak usullere dair hükümler içermektedir. Kesilen vergilerin beyanı konusunda temelde Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uyulacağı belirtilmektedir.

**GENEL TEBLİĞLER****Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)****(İlgili Kısım itibarıyla)****31. Muhtasar Beyanname**

Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Muhtasar beyannameye ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar geçerli olacaktır.

