

Ünite 5: Kurumlar Vergisi

Teori ve Kurumlar Vergisinde Tam-Dar Mükellefiyet Ayrımı

Kurumlar Vergisinin Varlık Nedeni: Kurumların ayrı bir kanun ile vergilendirilmesi 1949 yılında başlamıştır. Kurumun gerçek kişi ortakları, kurumdan elde ettikleri kar payı için gelir vergisine tabi olmaktadır. Kurumlar vergi mükellefi kılan nedenler;

- Gerçek kişiler dışında ayrı bir hukuk kişiliğe sahip olmaları
- Gerçek kişiler gibi kamu hizmetlerinden yararlanmaları ve
- Ödeme güçlerinin varlığı sayılmaktadır.

Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellef Ayrımı: KVK'nın birinci maddesinde kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Dar mükellefler ise kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kuramlardır. Dar mükellef her zaman yabancı sermayeli kurum değildir. Sermayesi yabancılara ait olmasına rağmen, kanuni iş merkezi Türkiye'de olan bir kurum tam mükelleftir. Bunun yanında sermayesi Türklere ait ancak kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan bir kurum Türkiye'deki faaliyetleri için dar mükellef olarak vergiye tabi olacaktır. Dar mükellef kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin buldukları ülkenin hukuk kurallarına göre kurulmuştur. Yönetim ve denetimleri de yine merkezin bulunduğu ülke mevzuatına göre yapılmaktadır.

Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Kurumlar vergisinin mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklarıdır.

Sermaye şirketleri: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, paylı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kuruluşlardır. Paylı komandit şirketlerle ilgili olarak kurumlar vergisi, bu şirketin komanditer ortakları açısından söz konusu olmaktadır. Şirketin komandite ortakları ise gelir vergisine tabidir.

Holding; yatırım anonim şirketi şeklinde de isimlendirilir. Holdinglerin sahip olduğu hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları "iştirak kazançları istisnası" adı altında vergi dışında tutulmuştur. Anonim şirket şeklinde kurulan holdingler, "yatırım anonim şirkettir. Holding vasıtasıyla, hisse senetlerine sahip olunan şirketler kontrol edilmektedir. Uygulamada holdinglerin çeşitli yollarla grup içindeki karlı olan şirketlerden zararda olan şirketlere fon aktardıkları görülmektedir. Bu durum, vergi idaresinin yanında, ortakların da zarara uğramasına yol açmaktadır.

Yatırım ortakları, sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları sermaye şirketi olarak kabul edilmektedir. Yatırım fonları ve yatırımı ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, Kanun'un 5. maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatifler: Kooperatifler Kanunu'nun 1. Maddesinde "Tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir".

Kural olarak kurumlar vergisine tabi olan kooperatifler ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Yalnızca ortaklarıyla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunması şartı ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

İktisadi Kamu Kuruluşları: Devlet, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar; kazanç amacı olmasa, tüzel kişiliği olmasa, kendi bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilen sermayelerinin veya

işyerlerinin bulunmaması durumu; mükellefiyetlerine etki etmez.

Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler: Dernek ve vakıflar, kural olarak bazı sosyal, kültürel, siyasi, ilmi, sportif amaçla kurulmakta olup iktisadi amaç taşımazlar. KVK sendikaları dernek; cemaatleri ise vakıf hükmünde kabul etmiştir.

Dernekler, en az 7 kişinin bir araya gelmesiyle kurulur ve tüzel kişiliğe haiz olarak Dernekler Kanunu'na tabidirler. Uygulamada siyasi amaçlı dernekler "parti", sportif amaçlı dernekler "spor klübü", mesleki dayanışma amaçlı dernekler ise "sendika" olarak isimlendirilirler.

Vakıflar ise bazı malların belli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsis edildiği tüzel kişiliklerdir. Ticari işletmesi bulunmayan dernekler ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti, dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için; ticari, sınai ve zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır.

İş Ortaklıkları (Joint Venture):

Yukarıda kurumlar vergisi mükellefi olarak yer alan kuruluşların, kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle, belirli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. İş ortaklığı olması için ortaklardan birinin mutlaka kurum olması gerekir. İş ortaklığının tüzel kişiliği yoktur ancak kurumlar vergisi mükellefidir. İş ortaklığının hukuki varlığı işin tamamlanmasıyla sone ermektedir.

Vergiden Muaf Tutulan Kurumlar

KVK'nın 4. Maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar sayılmıştır. Bunlardan bazıları;

- Eğitim, kültür amaçlı faaliyet gösteren kamu kuruluşları: okullar, tiyatrolar, öğrenci yurtları,... üniversiteler (vakıf üniversiteleri dahil).
- Sağlık, sosyal güvenlik ve spor amaçlı kuruluşlar: hastane, klinik, çocuk bakımevi...
- Teşvik amaçlı kuruluşlar: Münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan kooperatifler
- Yerel idarelere yönelik kuruluşlar: belediyeler, köyler ve bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı işletmeleri...
- Diğer kuruluşlar: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ), askeri fabrika ve atölyelerdir.

Kurumlar Vergisinde Matrah Tespiti, Giderlerin, Zararların Düşülmesi

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı da gelir vergisi mevzuatına giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Kurum kazancı esas olarak faaliyet gelirlerinden (ticari faaliyet) oluşmaktadır. Bu gelire ilave olarak kurum kazançları arasında, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gibi faaliyet dışı gelirler de vardır. Ticaret şirketleri ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri 1. Sınıf tacir olarak kabul edilmektedir. Kurumlar vergisi matrahları bilanço üzerinden tespit edilmektedir.

Kazanç Tespitinde Kabul Edilmeyen İndirimler

Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı: Transfer fiyatlaması, kurumların kendi bölümleri arasında ya da ilişkili bulunduğu diğer kişi ve kurumlar arasında mal, iktisadi kıymetli hizmet, hak ya da mali fon vb. kıymet transferlerinde uyguladıkları fiyatlardır. Transfer fiyatlaması ulusal veya uluslararası boyutta olabilir. Her iki durumda da vergi idaresi açısından vergi kaybı oluşur.

Örtülü Sermaye: KVK 12. maddesine göre: "Kurumların, ortakların veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır." Dolaysız şirket münasebeti ile bir kurumun kendi ortaklarıyla veya ortağı olduğu kurumla olan ticari ilişkisi, dolaylı şirket münasebeti ile ise bir kurumun ortaklarının ortakları veya ortağı olduğu şirketin diğer ortakları ile olan ticari ilişkileri kastedilmektedir.

Diğer Kabul Edilmeyen Giderler:

- Öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizler, -Hangi isimde olursa olsun, ayrılan yedek akçeler, - İler türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme faizleri, -Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar,



- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz ya da hava taşıtlarının esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ile amortismanları,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleridir.

Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler

Giderlerin Düşülmesi: Kurumlar safi kazançları üzerinden vergilendirilirler. Safi kazancın bulunmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Kurumlar bunlara ilave olarak KVK'nın ilgili maddelerinde yer aldığı şekilde yazılı giderleri ve indirimleri de kazançlarından düşebilirler. İndirilecek giderler;

- Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri,
- İlk kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sigorta şirketleri için geçerli olan ve ayrıntıları KVK 14. maddesinde açıklanan teknik ihtiyatlar,
- Paylı komandit şirketlerde komandite ortağın kar hissesidir.

Diğer İndirimlerin Düşülmesi:

- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde teknoloji ve bilgiye yönelik araştırma geliştirme harcamalarının tamamı (%100) tutarında AR-GE indirimi,
- Amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50 olmak üzere sponsorluk harcamaları,
- Bazı kamu kurumlarına, vakıf ve derneklere, üniversitelere makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlardır.

Zararların Düşülmesi: "Zarar mahsubu" 5 yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirilebilir.

İstisnaların Dikkate Alınması

Çifte Vergilemeyi Önleme Amaçlı İstisnalar:

- Kuruluların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar.
- Yurt dışından elde edilen iştirak kazançlarının Türkiye'ye getirilmesi durumunda da istisna imkanı bulunur.

Ülkeye Döviz Girişini Teşvik Amaçlı İstisnalar:

- Kurumların yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri, Türkiye'ye transfer edilen ve yurt dışında en az %15 gelir ve kurumlar vergisine maruz kalmış kazançları,
- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'ye getirilen gelirlerin istisnasıdır.

Sermaye Piyasasını Teşrik Amacı Taşıyan İstisna:

- Menkul kıymetler yatırım fonu ve ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarıdır.

Eğitimi Teşvik Amacı Taşıyan İstisna:

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde 5 vergi dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer İstisnalar:

- Üretim, tüketim ve kredi kooperatif ortakları için hesapladıkları risturnlar istisnalardır. Ristrun, kar amacı gütmeyen kooperatiflerde kar dağıtım söz konusu olmaz. Ortaklara iade edilen gelir gider farkına risturn denir.
- Anonim şirketlerin kuruluşunda veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerini aşan kısmı (emisyon primi) istisnadır.

Kurum Kazançlarının Beyanı, Verginin Oram, Ödenmesi

Kurumun Tüm Kazançları Beyana Tabidir: Kurum kazançları faaliyet gelirlerinden ve faaliyet dışı gelirlerden oluşmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefin beyanı üzerine tarh olunur.

Beyannamenin Verileceği Yer ve Zaman: Beyannamenin verilme yeri, mükellefin bağlı olduğu, kurumun kanunu veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Yıllık beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın (Nisan) 25. günü akşamına kadar verilir. Hesap dönemi 1 takvim yılıdır.

Kurumlar Vergisinin Oranı ve Geçici Verginin Mahsubu: Kurumlar vergisi oranı % 20 dir. 2018- 2019- 2020 yılları için bu oran %22 olarak uygulanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi öderler.

Dağıtılan Kar Payları Üzerinden Gelir Vergisi Stopajı Yapılması:

Kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra, gelir vergisi stopajı yapılır. Bu stopaj, kurum karının ortaklara dağıtılması durumunda söz konusudur. Karın dağıtılmayıp sermayeye eklenmesi durumunda stopaj yapılmaz.

Kurumların Tasfiyesi ve Yeniden Yapılanmaları Durumunda Vergilendirme

Kurumların Tasfiyesi: Tasfiye, kurumların tüzel kişiliklerinin sona ermesidir. Tasfiye sürecinde kurumun mevcutları paraya çevrilir, alacakları toplanır, borçları ödenir. Kurum tasfiye halinde ise, vergilendirme dönemi olarak "tasfiye dönemi" esas alınır. Vergilendirme için, tasfiye memurları tarafından her tasfiye dönemi sonunda "tasfiye beyannamesi" verilir. Bu kurumların vergi matrahı tasfiye karıdır. Tasfiye işlemlerinin tamamlanmasından sonra 30 gün içinde tasfiye beyannamesi verilir ve kesin vergi borcu bulunur.

Kurumların Birleşmesi ve Devri:

Birleşmede birden fazla kırım bir tek tüzel kişilik altında toplanmaktadır. Kanun şirketleşmeleri teşvik etmek amacıyla devir müessesesini kabul etmiştir. Birleşmeden doğan karlar hesaplanıp vergilendirilir.

Kurumlarda Bölünme ve Hisse Değişimi: şirketlerin bölünmesi ve hisse değişimi işlemlerinin, devir işlemlerinde olduğu gibi, vergisiz yapılması mümkündür.

Dar Mükelleflere Özgü Düzenlemeler

Gelir Unsurları: Dar mükellefiyet kapsamına giren kazanç ve iratlar şöyle olabilir:

- Dar mükellef kurum, Türkiye'de açacağı iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde edebilir.
- Dar mükellef kurumun Türkiye'de zirai işletmesinden elde edilen zirai kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Gayrimenkullerin, hakların menkul malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır.

Safi Kurum Kazancının Tespiti:

Dar mükellef kurumun kazancının tespitinde, tam mükelleflerle ilgili indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemeler, dar mükellef kurumlara da uygulanmaktadır.

Beyannameler: Dar mükellef kurumların gelirleri için 3 tip beyanname verirler: yıllık beyanname, özel beyanname ve muhtasar beyanname.



