

UZMAN GÖRÜŞ

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI

KAR PAYLARININ
VERGİLENDİRİLMESİNİN
TARİHSEL GELİŞİMİ VE
ULUSLARARASI
KARŞILAŞTIRMALAR (II)

KAYNAK KULLANIM
DESTEKLEME FONU
MEVZUATI VE
EKONOMİ İÇİNDEKİ
YERİ

TRANSFER
FİYATLANDIRMASI
YÖNTEMLERİ

EĞLENCE VERGİSİ

VERGİ BORCU İÇİN
ŞİRKET TÜZEL
KİŞİLİĞİNE
GİDİLMEKSİZİN
KANUNİ
TEMSİLCİLER TAKİP
EDİLEBİLİR Mİ?

DENİZ
TAŞITLARINDA
TESCİL/KAYIT VE
BU İŞLEMLERDE
VERGİ/HARÇ
UYGULAMASI (I)

GÜMRÜK KIYMET
TAKDİRİNE İLİŞKİN
KURALLAR İLE
TRANSFER
FİYATLANDIRMASI
KURALLARINDA
BENZERLİKLER VE
FARKLILIKLAR

EKİM 2010 – SAYI 10

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Osman Kırbaş

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALAR (II)

Bu makalede OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranları incelenerek, kar dağıtımı sonrası vergi yüküne ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve finansal açıdan cazip ülkelerin uygulamaları incelenmiştir.

VERGİ BORCU İÇİN ŞİRKET TÜZEL KİŞİLİĞİNE GİDİLMEKSİZİN KANUNİ TEMSİLCİLER TAKİP EDİLEBİLİR Mİ?

Makalede, anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilciler olan yönetim kurulu üyeleri ile ortakların, söz konusu şirketlerin borçlarından dolayı takip edilme süreci ele alınmaktadır.

KAYNAK KULLANIM DESTEKLEME FONU MEVZUATI VE EKONOMİ İÇİNDEKİ YERİ

Bu çalışmanın ilk bölümünde KKDF mevzuatı incelendikten sonra ikinci bölümünde KKDF'nin vergi tahsilâtı, kredi hacmi ve ithalat içindeki yerlerine değinilmiştir.

EĞLENCE VERGİSİ

Makalede, 2464 sayılı Kanunun 17-22 maddeleri ile yeniden düzenlenen ve adı Eğlence Vergisi olarak belirlenen vergi incelenmektedir.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Makalede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve OECD düzenlemeleri esas alınarak transfer fiyatlarının tespitinde kullanılan yöntemler ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

DENİZ TAŞITLARINDA TESCİL/KAYIT VE BU İŞLEMLERDE VERGİ/HARÇ UYGULAMASI (I)

Makalenin ilk bölümünde, "Milli Gemi Sicili" ile "Türk Uluslararası Gemi Sicili" ele alınırken; ikinci bölümünde (Kasım sayısında) "Bağlama Kütüğü", söz konusu sicillerin kapsamı, şekli ve vergi/harç yükü açısından durumu incelenmektedir.

GÜMRÜK KIYMET TAKDİRİNE İLİŞKİN KURALLAR İLE TRANSFER FİYATLANDIRMASI KURALLARINDA BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

Bu çalışmada Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kurallar İle Transfer Fiyatlandırması Kuralları arasındaki benzerlik ve farklılıklar şema ve tablolar aracılığı ile karşılaştırılmaktadır.

Editörden...

Sevgili okuyucularımız, Uzman Görüş Dergisinin Ekim sayısını sizlere takdim etmekten dolayı yine büyük bir mutluluk içindeyiz.

Yazar kadrosunu ülkemizin yetkin vergi uzmanlarının oluşturduğu Uzman Görüş Dergisinin Ekim sayısında da birbirinden ilginç konularda hazırlanmış yedi makale sizleri bekliyor.

Bu sayımızda kaynak kullanım destekleme fonu mevzuatı, eğlence vergisi, gümrük kıymet takdirine ilişkin kurallar ile transfer fiyatlandırması kurallarının karşılaştırılması gibi neredeyse hiç ele alınmamış konuları derinlemesine inceliyoruz.

Meslektaşlarımız, sahip oldukları mesleki bilgi ve tecrübeleri takip eden sayfalarda yer alan makale ve çalışmalarda sizlerle paylaşıyor.

Ayrıca, her bir makalede hem teorik hususları hem de uygulamada karşılaşılan durumları okuma fırsatı bularak mali bilginizi daha da zenginleştireceksiniz.

Uzman Görüş'ün Kasım sayısında buluşmak dileğiyle...

Ramazan BİÇER
Devlet Gelir Uzmanı



KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALAR (II)

Uzman Görüş'ün geçen ayki sayısında yayımlanan yazımızda "dağıtılabilir kar" kavramına değinmiş, ülkemizde kar paylarının

vergilendirilebilmesi konusundaki yasal düzenlemeleri incelemiştik. Bu yazımızda ise OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranları incelenerek, kar dağıtım sonrası vergi yüküne ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve finansal açıdan cazip ülkelerin uygulamaları incelenmiştir.

Nuray SERDAROĞLU
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

3. Temettülerin Vergilendirilmesi- Ülke Uygulamaları

Aşağıda 2000-2010 yılları arası OECD ülkeleri kurumlar vergisi oranları yer almaktadır.

OECD Ülkelerinin Kurumlar Vergisi Oranları

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	34,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,00	30,00	30,00
Avusturya	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,00	25,00	25,00
Belçika	40,2	40,2	40,2	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,9
Kanada	43,62	40,62	38,62	36,62	36,12	36,12	36,12	36,12	33,50	31,32	29,52
Çek Cumhuriyeti	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,00	20,00	19,001
Danimarka	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,00	25,00	25,00
Finlandiya	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,00	26,00	26,00
Fransa	37,76	36,43	35,43	35,43	35,43	34,95	34,43	34,43	34,43	34,43	34,43
Almanya	52,0	38,9	38,9	40,2	38,9	38,9	38,9	38,9	30,18	30,18	30,18
Yunanistan	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	25,00	25,00	24,00
Macaristan	18,0	18,0	18,0	18,0	16,0	16,0	17,33	20,0	20,00	20,00	19,09
İzlanda	30,0	30,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	15,00	15,00	15,00
İrlanda	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,50	12,50	12,50
İtalya	37,0	36,0	36,0	34,0	33,0	33,0	33,0	33,0	27,50	27,50	27,50
Japonya	40,9	40,9	40,9	40,9	39,54	39,54	39,54	39,54	39,54	39,54	39,54
Kore	30,8	30,8	29,7	29,7	29,7	27,5	27,5	27,5	27,50	24,20	24,20
Lüksemburg	37,5	37,5	30,38	30,38	30,38	30,38	30,38	30,38	30,38	28,59	28,59
Meksika	35,0	35,0	35,0	34,0	33,0	30,0	29,0	28,0	28,00	28,00	30,00
Hollanda	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,50	25,50	25,50
Yeni Zelanda	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	30,00	30,00	30,00
Norveç	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,00	28,00	28,00
Polonya	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,00	19,00	19,00
Portekiz	35,2	35,2	33,0	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,50	26,50	26,50
Slovak Cumhuriyeti	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,00	19,00	19,00
İspanya	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,00	30,00	30,00
İsveç	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,00	26,30	26,30
İsviçre	24,9	24,7	24,4	24,1	24,1	21,3	21,32	21,32	21,17	21,17	21,17

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Türkiye	33,0	33,0	33,0	30,0	33,0	30,0	20,0	20,0	20,00	20,00	20,00
İngiltere	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,00	28,00	28,00
ABD	39,34	39,26	39,30	39,33	39,31	39,28	39,30	39,26	39,25	39,10	39,21

(Kaynak: OECD Tax Data Base, Table II.1)

Görüldüğü üzere, son 10 yılda OECD ülkelerindeki kurumlar vergisi oranı, hep düşüş yönünde eğilim göstermiştir. Ülkemizde de, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 2006 yılından itibaren %20'ye indirilmek suretiyle, kurumlar vergisi oranında radikal bir düşüş görülmüştür.

Kurumlar vergisindeki en düşük oran 2003 yılından itibaren %12,5 ile İrlanda'da uygulanmaktayken, 2000 yılından bu yana en büyük oran düşüşü (%52'den %30,18'e) kadar Almanya'da görülmüştür.

Aşağıda OECD ülkelerindeki kar dağıtım sonrası vergi yükü sıralamasını görmekteyiz.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	46,5	46,5	46,5	46,5	46,5
Avusturya	50,5	50,5	50,5	50,5	50,5	43,8	43,8	43,8	43,8	43,8	43,8
Belçika	49,1	49,1	49,1	43,9	43,9	43,9	43,9	43,9	43,9	43,9	43,9
Kanada	61,1	59,2	57,5	56,0	55,0	54,9	50,6	50,3	48,1	47,2	48,2
Şili	45,0	45,0	43,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0
Çek Cumhuriyeti	41,4	41,4	41,4	41,4	38,8	37,1	35,4	35,4	32,9	32,0	31,2
Danimarka	59,2	60,1	60,1	60,1	60,1	59,0	59,0	57,3	58,8	58,8	56,5
Finlandiya	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	37,8	40,5	40,5	40,5	40,5	40,5
Fransa	63,2	61,9	58,4	57,0	57,3	55,9	55,9	55,9	55,9	55,9	55,9
Almanya	60,9	54,5	54,5	55,5	53,4	52,4	52,4	53,4	48,6	48,6	48,6
Yunanistan	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	25,0	32,5	32,5
Macaristan	55,7	55,7	55,7	55,7	45,4	45,4	46,3	48,0	48,0	40,0	39,3
İzlanda	37,0	37,0	26,2	26,2	26,2	26,2	26,2	26,2	23,5	23,5	23,5
İrlanda	57,4	53,6	51,3	49,3	49,3	49,3	49,3	48,4	48,4	48,4	48,4
İtalya	44,9	44,0	44,0	42,3	41,4	41,4	41,4	41,4	36,6	36,6	36,6
Japonya	66,7	66,7	66,7	66,7	45,6	45,6	45,6	45,6	45,6	45,6	45,6
Kore	44,6	53,9	49,5	49,5	49,5	48,7	48,7	48,7	48,7	46,4	47,8
Lüksemburg	52,2	51,0	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	42,5	42,5
Meksika	35,0	35,0	35,0	34,0	33,0	30,0	29,0	28,0	28,0	28,0	30,0
Hollanda	74,0	51,3	50,9	50,9	50,9	48,6	47,2	41,9	44,1	44,1	44,1
Yeni Zelanda	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	38,0	38,0
Norveç	28,0	35,9	28,0	28,0	28,0	28,0	48,2	48,2	48,2	48,2	48,2
Polonya	44,0	38,8	38,8	38,0	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4
Portekiz	51,4	51,4	46,4	46,4	42,0	42,0	42,0	41,2	41,2	41,2	41,2
Slovak Cumhuriyeti	39,7	39,7	36,3	36,3	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
İspanya	52,7	52,7	52,7	50,0	50,0	50,0	50,0	44,7	42,6	42,6	42,6
İsveç	49,6	49,6	49,6	49,6	49,6	49,6	49,6	49,6	49,6	48,4	48,4
İsviçre	56,5	56,0	55,4	54,7	54,7	54,7	53,1	53,1	41,5	36,9	36,9
Türkiye	65,0	65,0	65,0	46,45	48,08	44,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
İngiltere	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	46,0	46,0	54,0
ABD	59,0	58,7	57,6	50,1	50,3	50,4	50,3	50,3	49,6	49,4	49,5

Kaynak: OECD Database

Türkiye-Kar Dağıtımı Sonrasında Vergi Yükü

<u>YILLAR</u>	<u>Tam Mükellef Gerçek Kişi (%)</u>	<u>Dar Mükellef Gerçek Kişi (%)</u>	<u>Dar Mükellef Kurum (%)</u>
2001	65	44	44
2002	65	44	44
2003	46.45	37.7	37.7
2004	48.08	39.7	39.7
2005	44	37	37
2006	34	32	32
2007	34	32	32
2008	34	32	32
2009	34	32	32

Danimarka %56,5; Fransa %55,9; İngiltere %54; ABD %49,5 ve Almanya %48,6'dır. Ülkemiz ise %34 ile en düşük vergi yükü açısından 6 ncı sırada yer almaktadır.

Yukarıda yer alan oranlara ilişkin açıklama ve vergi yükü karşılaştırmalarından sonra ortaya çıkan tablonun temel bir nedeninin, kurumlar vergisi oranları ve kar payı vergilendirme rejimlerindeki farklılık olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, uluslararası uygulamaları görmek amacıyla ülkemizin de içinde yer aldığı, finansal açıdan cazip birkaç ülkeyi aşağıda inceleyeceğiz.

3.1. Türkiye Uygulaması

Ülkemizde tam mükellef kurumlardan tam mükellef diğer kurumlara yapılan temettü ödemeleri iştirak kazançları istisnası olarak yer almaktadır.

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dâhil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi

kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi

gerekmektedir.

Tam mükellef kurumlar tarafından aşağıda sayılanlara yapılan temettü ödemeleri %15 stopaja tabidir. Şöyle ki;

- tam mükellef gerçek kişilere,
- gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara
- gelir vergisinden muaf olanlara
- dar mükellef gerçek kişilere
- gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz)

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden %10 tevkifat yapılır.

3.2. Arjantin Uygulaması

Genel olarak, mukim bir Arjantin teşebbüsünün diğer bir mukim Arjantin teşebbüsünden aldığı temettüleri ve şube havaleleri vergiye tabi değildir. Bununla birlikte, dağıtılan temettü miktarı veya şube transferi mükellefin vergi sonrası birikmiş vergilendirilebilir gelirini aşmaktaysa, bu

fazlalığa %25 stopaj yoluyla nihai olarak vergilenebilir.

Yabancı bir şirketten alınan temettüleri, temettünün ödendiği dönemde gelir vergisinin konusuna girmektedir.

3.3. Malezya Uygulaması

2008 yılı vergilemesinden başlayarak, STS (Single Tier System) sistemi, tamamen yükleme sisteminin yerini almıştır. STS’ye göre, bir şirket tarafından dağıtılmış veya kredilendirilmiş temettü ödemeleri, hissedarların elinde vergiden istisnadır.

Yeni sistemde 6 yıllık bir geçiş dönemi mevcuttur. Buna göre, 31.12.2013 tarihine kadar şirketler kurumlar vergisini ödedikten sonra hissedarlara temettü ödemeye devam edebilirler. STS kullanan şirketlerin verdiği temettüleri vergilendirilemez.

Şirketlere, geçiş döneminde sadece, kurumlar vergisi ödendikten sonra “adi paylar” dikkate alınmak suretiyle nakit temettü dağıtmaya izin verilmektedir. “Adi pay”, sabit miktarın temettü hakkı veya payın nominal değerinin veya şirket karlarının sabitlenmiş yüzdesinin temettü hakkını taşımaktadır. Temettü adi ortağa ödeniyorsa, kurumlar vergisi ödendikten sonra temettü ve sermaye hissedarına yüklenen tutarından alınan temettü üzerindeki vergi borcuna (tahakkuk) eşit miktardan alınmaktadır. Pay sahiplerince alınan temettüleri vergilenebilir. Fakat hissedarlar tarafından ödenmesi gereken vergiden indirimine izin verilmektedir.



3.4. Tayland Uygulaması

Mukim Şirketlerden alınanlar:

Genel olarak, mukim şirketlerden diğer mukim şirketlere dağıtılan temettülerin (%50) yarısı vergilendirilebilir gelir kapsamında değildir. Yani temettülerin yarısı kurumlar vergisinin konusuna girmemekte ve normal oran üzerinden (2010=%10) vergilendirilmektedir. Bununla birlikte, temettülerin tamamı, eğer aşağıdaki uygulamalar mevcutsa stopajdan hariç bırakılabilir. Şöyle;

- Alıcı Tayland Borsasına kayıtlı bir şirkettir
- Alıcı, temettüyü dağıtan şirket dolaylı veya dolaysız alıcı firmada yatırım sahibi olmamak şartıyla, dağıtan şirkette en az %25'lik yatırım sahibidir.

İlgili hisseler temettü dağıtılmadan (yani temettü geliri doğmadan) önce 3 aydan daha kısa bir süre iktisap edinilirse ve temettü alındıktan sonra 3 ay içinde elden çıkarılmazsa bu kurallar uygulanmaktadır.

Yurt dışındakilerden alınanlar:

Belli durumların sağlanması halinde yurt dışındaki bağlı şirketten alınan temettüler Tayland'da kurumlar vergisinden istisnadır. Yurt dışındaki şirkette en az %25'lik bir özsermaye payı olan bir Tai Şirketinin, söz konusu şirketin vergilendirilebilir karından dağıtılan temettüleri kapsam dışında tutulabilir. Şöyle ki, eğer temettülerin alınış tarihinde, en az 6 aydır Tai Şirketince elinde tutuluyor ve söz konusu yabancı şirketin elindeyken en az %15 gelir vergisine tabi oluyorsa kapsam dışına çıkılabilmektedir.

3.5. Kore Uygulaması

Bir şirket, alınan temettüleri vergilendirilebilir gelir içerisine almalıdır. Bununla birlikte, yerli bir bağlı şirketten yerli bir firmaya dağıtılan temettüler, "alınan temettü indirimleri" kapsamına girmektedir. Alınan temettü indirimleri (DRD) uygulaması, diğer bir Kore şirketinden yerleşik bir Kore şirketince alınan temettü gelirleri için mevcuttur. DRD için uygulanan oran aralığı ana firmanın Kore kanunları altında ehliyet sahipliği ve ana şirketin mülkiyet oranına dayalı olarak %10-%30 arasında değişkenlik göstermektedir. Yurt dışındaki firmalardan kabul edilen temettüler de, ilke olarak, Kore'de kurumlar vergisine konu olmaktadır.

4. Sonuç

Ülkemizde, Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeler sonucunda kurumlar vergisi oranı %50'lerden %20 düzeyine kadar düşmüştür. Yine Ülkemizde, kar paylarının vergilendirilmesi rejimi, "dağıtılan ve dağıtılabılır sayılan kar payı ayrımı"ndan, bugün "karın dağıtım aşamasında stopaja tabi tutulması" halini almıştır. Ülke uygulamalarından da anlaşılacağı üzere, temettülerin vergilendirilmesine ilişkin olarak farklı uygulamalar görülmekle birlikte, - genellikle, ülkemizde de olduğu gibi- tam mükellef kurumlar için bazı istisna uygulamaları (iştirak kazançları istisnası, %50 temettü istisnası gibi) bulunmaktadır. Bununla birlikte, yurt dışından elde edilen temettüler ülkemizde belirli koşullar altında istisna tutulabilirken, incelediğimiz ülkelerde genelde vergiye tabi tutulmaktadır.

(X) Makalenin birinci bölümünü Eylül ayında bulabilirsiniz.



Fatma OZANSOY

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

VERGİ BORCU İÇİN ŞİRKET TÜZEL KİŞİLİĞİNE GİDİLMEKSİZİN KANUNİ TEMSİLCİLER TAKİP EDİLEBİLİR Mİ?

1. Giriş²

Vergi alacağı, esas itibariyle, asıl vergi borçlusundan alınmaktadır.

Ancak, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla veya modern vergileme teknikleri gereği, asıl vergi borçlusu ile birlikte vergi alacağından dolayı birden fazla kişinin muhatap tutulması da söz konusu olabilmektedir. Vergi borcu ve bunun tahsili hem borçlular açısından hem de alacaklı idare açısından, son derece önemlidir.

Alacaklı idare, vergi borcunun tahsilini sağlamak için bir takım tedbirler almak durumundadır. Bunlardan biri de sorumluluk müessesesidir. Aşağıda anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilciler olan yönetim kurulu üyeleri ile ortakların, söz konusu şirketlerin borçlarından dolayı takip edilme süreci ele alınacaktır.

2. Ödeme Emrinin Düzenlenmesi İle Kanuni Takibin Başlangıcı

² Bu makale Yaklaşım Dergisinin Kasım 2008 sayısında yayımlanmıştır. (Bu yazıdaki görüş ve düşünceler tamamen yazara ait olup, yazarın çalıştığı kurumu hiçbir şekilde bağlamamaktadır).

Anonim ve limited şirketler yapmış oldukları ticari faaliyetler nedeniyle kurumlar vergisi mükellefidirler ve adlarına tahakkuk eden vergileri ödemekle yükümlüdürler. Ancak, ödemeleri gereken vergiler bazen bu şirketlerden tahsil edilememektedir. Bunun çeşitli nedenleri olabilir. Şirket, tahakkuk eden ve tahsil aşamasına gelen vergiyi geç ödeyebileceği gibi hiç ödemeyebilir de.

İşte bu durumda alacaklı vergi dairesince şirkete, borcun vadesinin dolmasından sonra, borcun miktarı ve ödenmesi gereken son tarihi gösteren bir bildirim gönderilir. Böylece, mükellef olan şirketten yedi gün içinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması beklenir. Borç şirket tarafından ödenmez veya mal bildiriminde bulunulmazsa, cebri tahsilât aşamasının başlayacağı, yine bu bildirimde mükellefe tebliğ edilir.

2.1. Anonim Şirketten Vergi Borcunun Tahsil Edilememesi

Anonim şirketten vergi borcunu tahsil edemeyen vergi dairesi, öncelikle yukarıda

bahsedildiği şekilde, şirket adına bir ödeme emri gönderecektir. Buna rağmen şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacaklar için bu şirketin kanuni temsilcisi sıfatıyla yönetim kurulu üyeleri sorumlu tutulacaklardır. 6183 sayılı Kanununun “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlığını taşıyan mükerrer 35. maddesinde; *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.”* ifadesi yer almaktadır.

387 No.lu Tahsilât Genel Tebliğinde de³ bu konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, yukarıdaki madde hükmünde yer alan *“... mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları ...”* hükmü, amme borçlusu hakkında 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip muameleleri sonucunda; amme borçlusunun haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, hacedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir.

Amme borçlusunun mal varlığından *“... tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları...”* ifadesi ise amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun hacedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen



³ 01.07.1995 tarih ve 22330 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil

edilemeyeceği kanaatinin oluştuğu halleri kapsamaktadır.

2.2. Limited Şirketten Vergi Borcunun Tahsil Edilememesi

Limited şirketten tahsil imkânı bulunmayan vergi borçlarına ilişkin açıklamalara ise 405 Seri No.lu Tahsilât Genel Tebliğinde⁴ yer verilmiştir. Buna göre, amme alacağının şirketten tahsil imkanı bulunmaması;

- Şirketin haczedilen mal varlığının, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin amme alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen amme alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,
- Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,
- Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde amme alacağının iflas yoluyla takip

sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,

- Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması,

gibi alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı hallerdir.

Buna göre, gerek anonim ve gerekse limited şirketlerde, amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip işlemleri sonucunda yukarıda belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde, kanuni temsilciler

hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların oluştuğu kabul edilecek ve takip muamelesine kanuni temsilciler adına 6183 sayılı Kanunun 55. maddesine göre tanzim edilecek

ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

3. Kanuni Temsilcilerin Takibi

Vergi ve buna bağlı alacaklarını, yukarıda açıklanan nedenlerle asıl mükellef olan şirketten tahsil edemeyen alacaklı tahsil dairesi, bu şirketin kanuni temsilcisi adına

⁴ 11.12.1998 tarih ve 23550 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yeni bir ödeme emri düzenleyecek ve bu kişi adına alacağının takibini sürdürecektir.



Anonim şirketlerde kanuni temsilci, yönetim kuruludur. Limited şirketlerde kanuni temsilci ise müdürdür. Müdürler ortaklar arasından seçilebileceği gibi ortak olmayan kişiler de müdür olarak atanabilir. Limited şirketlerde “müdür” olarak herhangi bir kişi seçilmemişse, tüm ortaklar “müdür” kabul edilir.

3.1. Yönetim Kurulu Üyeleri Hakkındaki Takibat

Anonim şirketlerde tüzel kişiden tahsil edilemeyen vergi borçları için, yönetim kurulu üyeleri adına ayrıca ödeme emri çıkarılmak suretiyle takibata geçilmelidir.

Şirket adına düzenlenen ödeme emri ile

yönetim kurulu üyeleri takip edilmemelidir. Yönetim kurulu üyelerinin takibi VUK'un

10. maddesi ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddelerinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumlulukları hükümleri çerçevesinde yerine getirilir.

Konuyla ilgili Danıştay'ın vermiş olduğu bir karar⁵ da bu yöndedir. Buna göre; amme alacağının VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerden takibi yoluna gidilebilmesi için, vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi, borçlunun borcu

karşılatabilecek düzeyde haczi kabil malı bulunmaması veya bulunan malların satış bedelinin borcu karşılamaması nedeniyle borçlunun aciz halinde olması ve bu durumla birlikte bakiye borç miktarının bir aciz fişinde gösterilmesi gerekmektedir. Kanuni temsilcilerin takibi, ancak tüm bu safhalardan sonra mümkündür.

3.2. Müdürler ve Ortaklar Hakkındaki Takibat

Limited şirketlerin vergi borçlarından dolayı takibinde, öncelikle şirketin tüzel

⁵ Dn. 4. D.'nin 19.10.195 tarih ve E. 1995/2409, K. 1995/4296 sayılı Kararı.

kişiliğine gidilir. Kanuni temsilciler olan müdürler ikinci derecede sorumluluk taşıırken ortakların sorumluluğu üçüncü derecede kalmaktadır. Bu durumda, örneğin anonim şirket ortaklarına vergi borcundan dolayı herhangi bir şekilde başvurulamazken 6183 sayılı Kanununun 35. maddesi, vergi alacağını güvence altına alma tedbiri olarak limited şirket ortaklarına başvurabilme imkânı sağlamaktadır.⁶

Şirketin mal varlığından amme alacağını tahsil girişimlerinin olumlu sonuç vermemesi üzerine, yeni bir ödeme emrinin düzenlenmesi ve kanuni temsilci olan müdüre tebliğ olunması gerekmektedir. Müdürlerin buradaki sorumluluğu tıpkı anonim şirketlerdeki yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu gibi olacaktır. Ancak şirkete bir müdür tayin edilmemişse bu durumda tüm ortaklar müdür sıfatıyla değerlendirilecekler ve borcun tamamından müşterek ve müteselsil sorumlu olacaklardır.

Limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte ise, 6183 sayılı Kanununun 35. maddesi hükümleri uygulanır. Bu hükme göre, limited şirket ortakları takip edilirken sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır.

⁶ Adnan Gerçek, "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, sayı 83, Kasım, 1999, s. 216.

4. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Örnek Yargı Kararları

Yukarıda yapılan açıklamalarımızda, şirketlerin vergi borcu takip edilirken kural olarak önce şirket tüzel kişiliği adına bir ödeme emri düzenleneceği, borcun şirketten tahsil imkânının bulunmaması durumunda ise kanuni temsilcilere ödeme emri gönderileceği ve vergi borcunun, kanuni temsilci olan bu kişilerden isteneceğinden bahsedildi.

Ancak uygulamada zaman zaman bu çok önemli ayrıntı gözden kaçabilmekte, şirket adına düzenlenen ödeme emriyle kanuni temsilcilerin takip edilmesi yoluna başvurulabilmektedir. Bu durum, yargıya intikal eden ödeme emri uyuşmazlıklarının büyük bir kısmının kaybedilmesine neden olmaktadır. Kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için, kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağı kalmadığının saptanması, bunun için de önce asıl kamu borçlusu şirketin takip edilmesi gerekmektedir. Şirket tüzel kişiliği adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin

borcu nedeniyle kanuni temsilcinin takibi mümkün değildir.⁷

Şirketin borcuyla ilgili ödeme emrinin tüzel kişi işletmenin yöneticisine, başkanına veya müdürüne tebliğ edilmiş olması, temsilci adına yeni bir ödeme emri düzenlenmesi gereğini ortadan kaldırmamaktadır.⁸ Vergi borcunun şirketten tahsil olanağının kalmadığı anlaşılmadan kanuni temsilci adına ödeme emri çıkarılamaz.⁹

5. Sonuç

Gerek vergi ve buna bağlı alacaklardan, gerekse diğer amme alacaklarından dolayı kanuni temsilciler hakkında takibe geçilmeden önce, asıl amme borçlusunu olan şirket hakkında takip yapılması zorunludur. Şirket adına gönderilen ödeme emrinin sonucunda da borcun tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumlarında ise yeni takibat kanuni temsilciler adına yapılacaktır.

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin takibi, kendi adlarına düzenlenecek yeni bir ödeme emrinin tebliği

suretiyle başlamalıdır. Ancak uygulamada bazen kanuni temsilcilerin, şirkete yapılan ödeme emri tebliği nedeniyle şirketin borcundan zaten haberdar oldukları varsayımıyla, şirket adına düzenlenen ödeme emriyle kanuni temsilciler aleyhine borç takibi yapılabilmekte bu da yargı organları tarafından yerinde görülmemektedir.



⁷ Dn. VDDGK'nin 13.12.2002 tarih ve K:2002/491, E:2002/395 no.lu Kararı.

⁸ Yakup Tokat, "Sermaye Şirketlerinde, Yargı Kararları Işığında Mali Yükümlülüğün Takibi ve Şahsi Malvarlığına Dönük Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, sayı 175, Temmuz, 2007, s. 59, 60.

⁹ Dn. 4. D.'nin 5.4.2001 tarih ve E. 2000/1332, K. 2001/1228 sayılı Kararı.



Cengizhan DOĞRUYOL
Gelir İdaresi Başkanlığı
KKDF Şubesi Müdürü



Mehmet YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir Politikaları Genel
Müdürlüğü

KAYNAK KULLANIM DESTEKLEME FONU MEVZUATI VE EKONOMİ İÇİNDEKİ YERİ

1. Giriş

Gerek finans gerekse ithalat politikası üzerinde etkili maliye politikası araçlarından biri olan Kaynak Kullanım Destekleme Fonu (KKDF) küreselleşen

ekonomiler, artan dış ticaret hacimleri ve finans sektörünün gelişmesi ile önemini arttırmıştır.

Finans sektöründe her geçen gün kredi hacimlerinin artması ve tüketici kredilerinin nüfusun büyük bir bölümü tarafından kullanılması nedeniyle kredi maliyetleri içinde bir unsur olan KKDF'nin daha fazla dikkat çekmesine neden olmuştur. Diğer taraftan ülkemizde dış ticaret açığının beklenenden fazla artması ise bir maliye politikası aracı olarak KKDF önemini arttırmıştır.

Bu çalışmanın ilk bölümünde KKDF mevzuatı incelendikten sonra ikinci bölümünde KKDF'nin vergi tahsilâtı, kredi hacmi ve ithalat içindeki yerlerine değinilmiştir.

2. Mevzuat

Bu bölümde Kaynak Kullanım Destekleme Fonuna ilişkin mevzuat açıklanmıştır.

2.1. Kanuni Düzenleme

KKDF, 12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameyle, yatırımların yönlendirilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası bünyesinde kurulmuş bir fondur. Fonun en büyük kaynağı bankaların tüzel ve gerçek kişilere verdiği krediler üstünden KKDF oranları doğrultusunda uygulanan kesintilerdir.

03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 4684 sayılı Kanun'un 16 ncı maddesinin (e) bendi ile 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun, kredilerin kalkınma planlarının amaçlarına uygun olarak yönlendirilmesi için fon kurmaya,

kaldırmaya, kaynağını kredilere tahakkuk ettirilen faizlerden veya sair suretlerle sağlamaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğuna ilişkin 20 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi 01.01.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Aynı Kanun'un Geçici 3 üncü maddesi (a) bendi ile Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintilerinin, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunacağı ve doğrudan genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere Hazine hesaplarına intikal ettirileceği, kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya 15 puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu, kesintilerin tahakkuk ve tahsilinin Maliye Bakanlığınca

vergi gelirlerine ilişkin yetkiler kapsamında takip edileceği ve kesintilerin tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

2.2. Diğer Düzenleme ve Açıklamalar

KKDF uygulamasına ilişkin temel açıklamalar, 26.08.1989 tarihli ve 20264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin 6 Sıra No.lu Tebliğ'de yapılmıştır. Kaynak kullanımını destekleme fonu kesintileri esas itibarıyla kredili işlemler üzerinden alınmaktadır. Ancak Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat tahsilât içinde önemli yer almaktadır.

Şu an itibarıyla Fonun kaynağını;

		FON KESİNTİSİ ORANI
AA-	Bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan a) Tüketici kredilerinde (Gerçek kişilere ticari amaçla kullanılmamak kaydıyla kullanılan krediler)	% 10 (2009/14803 sayılı B.K.K. ile değişmeden önceki oran % 15)
	b) Diğer kredilerde	% 0
BB-	Bankalar ve finansman şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde	% 0
CC-	Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerde	% 3
DD-	Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta	% 3

2.3. Kaynak Kullanım Destekleme Fonuna Tabi Olmayan İşlemler

Aşağıda belirtilen işlemlerde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu'na kesinti yapılmaz,

1. T.C.Ziraat Bankası (Teşvik Belgesiz, orta ve uzun vadeli tarımsal sanayi kredileri hariç) ve T.Halk Bankası'nca kullanılan ihtisas kredileri ile T.Kalkınma Bankası tarafından doğrudan veya ticari bankalar aracılığı ile kullanılan turizm ihtisas kredileri, diğer bankalarca tarım kooperatifleri üyesi çiftçilere, münhasıran tarıma yönelik olarak kullanılan azami 2 Milyar Türk Lirasına kadar olan krediler (tarımsal sanayi kredileri hariç),

2. Konut ve yapı tasarrufu kredileri ile gerçek kişilere kendi ihtiyaçları için kullanılan konut inşaat kredileri,

3. Yurtiçi bankalar arası krediler ile finansman şirketlerinin bankalardan kullandığı krediler,

4. Kredilerin, Hazine kaynaklı fonlar dâhil, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Kararname, Tebliğ ve Yönetmelik gibi çeşitli mevzuat hükümlerine göre kurulan fonlardan kullanılan kısmı,

5. Tasfiye Olunacak Alacaklar Hesabı ile Zarar Niteliğindeki Krediler ve

Diğer Alacaklar Hesabına alınan krediler, (I.Grup teminatl krediler hariç)

6. Bankalarca yurt dışında yerleşik kişilere açılacak krediler,

7. Kurucu bankalarca yatırım fonlarına verilen avanslar,

8. Yurt dışındaki işlerle ilgili olarak yurt içindeki bankalardan veya yurt dışından alınacak döviz kredileri,

9. Petrol, (petrol mahsulleri dâhil), gübre, gübre hammaddesi, buğday ve arpa ile buğday ve arpanın Dahilde İşleme Rejimi kapsamında işlenmesi sonucu elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin ithalatının finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ithalat işlemleri, (21/07/2004 tarih ve 2004/7668 sayılı BKK)

10. İlgili kanun hükümlerine göre işlemleri fonlardan muaf tutulan Kurum ve Kuruluşlar ile Hazine ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının kullandığı krediler

11. T.C.Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ile Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu'nun kullandıkları krediler (Müessese, teşebbüs ve iştirakleri hariç),

12. Bağlı muamele veya takas,
13. Bankalarca yapılan vadeli ihracat alacakları ile ilgili ıskonto işlemlerinden senetleri reeskonta kabul edilenler,
14. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında kullanılan krediler,
15. Yurt dışındaki ihracat kredi veya ihracat kredisi sigorta kurumları ile bu ülkelerin kredi garanti programları çerçevesinde, yapılacak ithalatın finansmanında kullanılmak üzere bankaların borçlu sıfatıyla sağladıkları kredilerin ortalama vadesi asgari 1 yıl olmak kaydıyla, ithalatçıya kullandırılan kısmı,
16. Kuyumculukla iştigal eden gerçek ve tüzel kişilerce kullanılan altın kredileri,
17. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş. nezdinde kurulan borsa para piyasası işlemleri,
18. Türkiye’de yerleşik kişilerce yurt dışından sağlanan, ortalama vadesi asgari 1 yıl olan döviz ve altın kredileri (Fiduciary işlemler hariç),
19. Kitap ithalatının finansmanı için kullanılan krediler,
20. Finansman şirketlerince, münhasıran tarıma yönelik mal alımı için tarım kooperatifleri üyesi çiftçilere kullandırılan 2 milyar Türk Lirasına kadar olan krediler,
21. Faktöring şirketleri tarafından yurt dışından ihracat faktöringi amacıyla sağlanan ve bu amaçla kullandırılan fonlar,
22. Türkiye’de yerleşik kişilerce, hisselerinin çoğunluğu Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na ait olan bir bankanın yurt dışı şubelerinden ortalama vadesi asgari 1 yıl olarak sağlanmış olan döviz kredilerinden, hisselerinin çoğunluğu Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na ait başka bir bankaca devralınanlar,
23. 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun devir ve birleşmeye ilişkin hükümleri çerçevesinde devredilen, devralan veya birleşen bankaların yurt dışındaki şubelerinden, Türkiye’de yerleşik kişilerce, ortalama vadesi asgari 1 yıl olarak sağlanmış olan döviz kredilerinden, kredinin kullanıldığı yurt dışı şubenin faaliyetine son verilmiş olması nedeniyle, devralan bankaya veya birleşme sonucu oluşan bankaya devrolunanlar,
24. 4743 sayılı Malî Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan işlemler.
25. Asgari vadesi bir yıl ve üzerinde olup, yurt dışından alınan döviz kredileri ve yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan kredilerden; vadesi

dolmadan önce krediyi kullananlar tarafından, kısmen veya tamamen sermaye artırımında kullanılmak suretiyle kapatılması veya sermaye artırımında kullanılmak üzere gerçek veya tüzel kişilere devir ve temlikinin yapılması hali, (22/12/2003 tarih ve 2003/6660 sayılı BKK)

26. 2004/7131 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında KOSGEB ile T.C. Ziraat Bankası, T. Halk Bankası ve T. Vakıflar Bankası arasında yapılacak protokoller çerçevesinde kullanılacak krediler.

27. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 7 nci maddesi uyarınca, İstanbul Altın Borsasında işlem görmek üzere anılan Kararın 2 nci maddesinde belirtilen özelliklere sahip işlenmemiş kıymetli madenlerin ithali. (21/07/2004 tarih ve 2004/7668 sayılı BKK)

28. TMO'nun ürün alımları için gerek duyacağı finansman ihtiyacını karşılamak üzere iç veya dış kredi temini



suretiyle yurt içinden veya yurt dışından kullanacağı döviz ya da YTL cinsi krediler.

2.4. KKDF'nin Matrahı

Fon kesintisinin matrahını,

a- Türk Lirası kredilerde tahakkuk ettirilen faiz tutarı;

b- Döviz endeksli ve diğer endeksli kredilerde, taksit tutarı içindeki anaparanın kur farkı veya endeks farkı ile dönem faizinin cari kurdan Türk Lirası karşılığı veya fark faizin (spread) toplam tutarı, tahakkuk ettirilen faizlere ek olarak;

c- Döviz ve altın kredilerinde kredinin kullanıldığı tarihte, kredinin anapara tutarı ve altın miktarı,

d- İthalat tutarının, fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığı oluşturmaktadır.

2.5. KKDF'nin Mükellefi ve Sorumlusu

14/02/2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.71/7100-79/7503 sayılı 2002/4 Uygulama İç Genelgesinde KKDF'nin sorumluları ve yapılacak işlemler açıklanmıştır.

Buna göre; Fon kesintilerinin süresinde yatırılmasından, kredi kullanan, krediyi kullandıran veya kullanılmasına aracılık eden ve kredili ithalatta tahsilâtı yapan

bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri ve gümrük idareleri sorumludur.

Hatalı yorum sonucu bankalarca yatırım teşvik belgesi kapsamında fazla kredi kullandırımı durumunda da, fazla kullandırılan kısma tekabül eden fon kesintilerinin cezai faizi ile birlikte yatırılmasından krediyi kullandıran bankalar sorumlu bulunmaktadır.

T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığınca yatırımı tamamlama vizesinin yapılması sırasında yatırımın eksik gerçekleşmesi veya yatırım teşvik belgesinin değişik nedenlerle adı geçen müsteşarlık tarafından iptal edilmesi durumunda ise belge kapsamı dışında kalan kredilere ilişkin fon kesintisi ve cezai faizin tahsilinde bankalar sorumlu olmayıp söz konusu tutarlar ilgili gerçek ve tüzel kişilerden bağlı oldukları vergi dairelerince bu genelgede belirtilen esaslara göre takip ve tahsil edilecektir.

KKDF Kesintilerine ilişkin olarak denetim birimlerince yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporlarda tespit edilen KKDF Kesintileri ile cezai faizin ödenmesinde bankaların sorumluluğu dışında kalan tutarların ödenmesinden kişiler sorumlu olacağından bu tutarlar ilgili gerçek ve tüzel kişilerden bağlı oldukları vergi dairelerince bu

genelgede belirtilen esaslara göre takip ve tahsil edilecektir.

Ayrıca; KKDF kesintisine konu işlemi yapan bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri tarafından süresinde bildirimde bulunulmaması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352-II/7 nci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmek suretiyle işlem yapılacaktır.

2.6. Fonun Beyanı ve Ödenmesi

12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sıra No.lu Tebliğ'in 4. maddesi ile 2002/4 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesinin 2. bölümünde, bir ay içinde yapılan kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerinin izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar beyan edilip ödeneceği ifade edilmiştir.

Buna göre mükellef ve sorumlular,

- a- TL veya endeksli kredilerde faiz tahakkukunun,
- b- Döviz kredilerinde kredinin kullanıldığı veya kullandırıldığı tarihin,



c- Kredili ithalatta ise tahsilâtın yapıldığı tarihin, içinde bulunduğu ayı, dönem olarak dikkate alacaklardır. Ödeme ise takip eden ayın 15 inci günü akşamıdır.

Bunun yanında, mükelleflerin kaynak kullanımını destekleme fonu kesintilerine ilişkin bildirimleri 12/03/2007 tarihinden

itibaren elektronik ortamda bağlı buldukları vergi dairelerine göndermeleri mümkün bulunmaktadır.

3. Kaynak Kullanım Destekleme Fonu Verileri

Bu bölümde KKDF tahsilât rakamları ile tahsilâtı etkileyen makro verilere yer verilmiştir.

3.1. Bütçe Tahsilât Rakamları

2010 YILI 7 AYLIK TAHSİLÂT TUTARI ¹⁰			
	TOPLAM	2010 BÜTÇE HEDEFİ	Gerçekleşme Oranı
İthalatta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	279.409	381.492	73,2
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	1.028.498	1.541.176	66,7
TOPLAM	1.307.907	1.922.668	68,0

2010 yılının ilk 8 aylık tahsilât rakamlarına bakıldığında Toplamda 1.307.907 bin TL'lik tahsilât yapıldığı ve bu oranın bütçe hedefinin % 68'ini oluşturduğu anlaşılmaktadır.

YILLAR İTİBARI İLE KAYNAK KULLANIM DESTEKLEME FONU TAHSİLÂTI (100 TL) ¹¹				
	2006	2007	2008	2009
İthalatta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	420.668	392.296	435.095	407.895
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	1.397.808	1.644.557	2.324.884	1.963.098
TOPLAM	1.818.476	2.036.853	2.759.979	2.370.993

¹⁰ Kamu Hesapları Bülteninden alınmıştır.

¹¹ Kamu Hesapları Bülteninden alınmıştır.

Yıllar itibari ile KKDF tahsilâtına bakıldığı zaman, 2006 yılında 1.818.476.000 TL olan tahsilât rakamı 2007 yılında 2.036.853.00 T, 2008 yılında 2.759.979.00 TL'ye ulaşmıştır. 2009 yılında ise 2009/14803 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 16/03/2009 tarihinden sonra bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan tüketici kredilerinde fon kesintisi oranı %15 'ten % 10'a indirilmesi nedeniyle tahsilât 2.370.993.000 TL'de kalmıştır. 2010 yılı hedefi ise 1.992.668.000 TL'dir.

3.3. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Tahsilâtına Etki Eden Unsurlar

İthalde alınan KKDF oranının % 3 olmasına karşın ithalde alınan KKDF tahsilâtı ithalat rakamının % 1'i civarındadır. Bunun nedeni başta dâhilde işleme rejimi ve yatırım teşvik belgesi kapsamında olmak üzere istisna tutarlarının fazlalığı ve sadece kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatın KKDF'nin konusuna girmesidir.

YIL ¹²	TL BAZINDA İTHALAT
2002	78.389.702.304
2003	103.424.769.215
2005	157.380.960.959
2006	201.077.837.705
2007	221.028.769.269
2008	258.691.206.786
2009	217.671.339.084
2010 ¹³	151.401.286.601

KKDF tahsilâtının büyük kısmının tahsil edildiği tüketici kredileri açısından duruma bakıldığında ise, KKDF'den istisna olan konut kredilerinin toplam kredi tutarı içinde büyük bir paya sahip olduğu görülmektedir.

¹² TÜİK verileridir.

¹³ 7 aylık gerçekleşme rakamlarıdır.

	Tüketici Kredileri (milyon TL), Dönem:2010/7¹⁴	Kredi Toplamı
1	Toplam - Tük. Krd. ve Bireysel Kredi Kartları (2+8+9)	152.884,67
2	Tüketici Kredileri (3+4)	108.410,61
3	Konut Hariç Tüketici Kredileri (4+5+6+7)	57.672,35
4	Tüketici Kredileri - Konut	50.738,26
5	Tüketici Kredileri - Taşıt	4.428,94
6	Tüketici Kredileri - İhtiyaç	45.390,34
7	Tüketici Kredileri - Diğer	7.853,07
8	Bireysel Kredi Kartları	40.535,19
9	Takipteki Tüketici Krd.	3.939,42

4. Sonuç

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde %1,1 oranında bir paya sahip olan KKDF 2009 yılı tahsilât tutarı 2 milyar 371 milyon TL olmuştur. İstisna kalemlerine detaylı bakıldığında tüketici kredilerinin vergi tahsilâtı üzerinde çarpan etkisi de dikkate alındığında istisna kalemleri arttırılabilir ancak özellikle dış ticaret açığı da göz önünde bulundurulduğunda aynı değerlendirmenin ithalat kalemleri açısından uygun olduğu söylenemez.

Diğer taraftan bütçe kalemleri açısından vergi gelirleri içinde sayılmayan KKDF'nin maliye politikaları açısından vergi mevzuatı gibi değerlendirilmesi de kaçınılmazdır.



¹⁴ BDDK verileridir.



Habibe AKSU

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

EĞLENCE VERGİSİ

1. Giriş

Eğlence Vergisi, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile eğlence resmi olarak alınmakta iken 2464 sayılı

Belediye Gelirleri Kanunu¹⁵ ile söz konusu Kanun yürürlükten kaldırılmış olup, 2464 sayılı Kanunun 17-22 maddeleri ile yerinden düzenlemiş ve adı Eğlence Vergisi olarak belirlenmiştir.

2. Verginin Konusu ve Mükellefi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde; yerli ve yabancı film göstermeleri, opera, operet, bale, karagöz, kukla ve ortaoyunu, spor müsabakaları, at yarışları ve konserler, sirkler, lunaparklar, çalgılı bahçeler ve benzerleri, müşterek bahisler ve biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinde yapılan eğlence faaliyetleri eğlence vergisine tabi tutulmuştur.

Verginin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzelkişiler olarak belirlenmiştir.

3. İstisna ve Muafıklar

Aşağıda belirtilen eğlence faaliyetlerinden bu vergi alınmaz:

1. Ulusal bayramlar veya tarihi özellik taşıyan günler nedeniyle genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların kurdukları birlikleri tarafından düzenlenen ve kazanç amacı gütmeyen tören, şenlik, müsabaka ve gösterilerle balo, temsil ve benzeri faaliyetler,

2. Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından kültürel, sosyal, turistik ve ekonomik amaçlarla düzenlenen kongre, konferans, fuar, festival, şenlik, sergi ve benzeri faaliyetler ile tertip edilen eğlenceler ve konserler,

3. Eğitim ve öğretim kuruluşları ile okul dernekleri, kamu yararına çalışan dernekler, orduvevleri, askeri gazinolar ve askeri dinlenme tesislerinde tertiplenen eğlenceler,

4. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından düzenlenen müşterek bahis oynanması.

5. Bira, alkollü içki içilmeyen, satılmayan ve ruhsatnamelerde kahvehane, kıraathane, çayhane ve çay ocakları olduğu belirtilen yerler.

Ayrıca, internet kafelerden de Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri BGK/1¹⁶ göre eğlence vergisi alınmamaktadır.

¹⁵ 29.05.1981 gün ve 17354 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ 02.03.2005 tarihli ve BGK-1/2005-1 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri.

4. Verginin Matrahı

1. Biletle girilen yerlerde eğlence vergisinin matrahı, Eğlence Vergisi hariç olmak üzere bilet bedeli olarak sağlanan gayrisafi hâsılat (Bilet bedeli dışında bağış veya başka adlar altında alınan paralar dâhil.) olarak belirlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun¹⁷ 20 nci maddesinin 1 nci fıkrasına göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmekte ve söz konusu maddenin 4 üncü fıkrası ile de, belli tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedelinin katma değer vergisi dâhil edilerek tespit edilmekte ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmemektedir.

Yine aynı Kanunun, 24 maddesinde, matraha dâhil olan unsurlar sayılmış vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların katma değer vergisi matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir.

Eğlence vergisi, katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmektedir. Eğlence vergisinin matrahı ise, bilet bedelinden katma değer vergisi düşüldükten sonra kalan bedel üzerinden hesaplanacaktır.

2. Müşterek bahislerde de verginin matrahı, iştirakçilerden tahsil edilen tutardan Katma Değer Vergisi düşüldükten sonra kalan tutardır.

Örnek: ABC kurumu tarafından düzenlenen at yarışı için katılımcılardan 708.000.- TL tahsil edilmiştir. Bu tutar

üzerinden iç yüzde uygulanmak suretiyle (KDV oranı %18 olarak dikkate alındığında, KDV'li bedel $X \text{ KDV oranı} / 100 + \text{KDV oranı}$) 108.000.- TL KDV hesaplanmıştır.

Bu durumda, eğlence vergisinin matrahı (708.000 – 108.000) 600.000.- TL olacaktır.

3. Biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinde işin mahiyetine göre çalışılan her gün için, (5–100 TL) arasında Belediye Meclislerince takdir edilecek miktardır.



¹⁷ 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

5. Nispet ve Miktar

Eğlence Vergisi aşağıdaki nispet ve miktarlarda alınır.

Verginin nispeti

I- Biletle girilen yerlerde :

1. Yerli film göstermelerinden	%10
2. Yabancı film göstermelerinden	%10
3. Tiyatro, opera, operet, bale, karagöz, kukla ve ortaoyunundan	0
4. Spor müsabakaları, at yarışları ve konserlerden	%10
5. Sirkler, lunaparklar, çalgılı bahçeler ve benzerlerinden	%20

II - Müşterek bahislerde : % 5

III - Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinden günlük (5-100 TL)

Yerli ve yabancı film gösterimlerine ilişkin belirlenen vergi bilet bedellerine eklenmek suretiyle hesaplanarak biletler kullanılmadan önce mahallin mal müdürlüğüne veya muhasebe müdürlüğüne emaneten yatırılır. Ödemenin yapıldığına dair banka dekontunun ibrazı üzerine belediye tarafından biletlere özel damga konulur. Ödeme yapmayanlar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. Bahsi geçen yerlerde toplanan meblağın % 75'i Kültür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlık hesabına, % 25'i ilgili belediyeye tahsilini takip eden ayın onbeşinci günü akşamına kadar aktarılır.

Maliye Bakanlığı yukarıdaki şartlara bağlı kalmaksızın, biletle girilen yerlere ilişkin eğlence vergisinin hesaplanması ve ödenmesine dair işlemlerin ödeme kaydedici cihaz kullanılarak yapılmasına ait usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu hüküm gereğince 63 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ¹⁸ ile Sinemalarda yerli ve yabancı film gösteren mükellefler istemeleri halinde giriş biletlerini, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca onaylanan ödeme kaydedici cihazlarla düzenleyebileceklerdir.

6. Verginin Ödenmesi

1.a) Vergi biletle girilen yerlerde bilet bedellerine eklenmek suretiyle hesaplanır ve belediye tarafından özel damga konulması sırasında ödenir. Bu suretle alınan biletlerin kullanılmadan

¹⁸12.02.2005 tarihli ve 25725 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

iadesi halinde peşin olarak ödenen vergi geri verilir.

Yerli ve yabancı film gösteren sinemalarda giriş biletlerini, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca onaylanan ödeme kaydedici cihazlarla düzenleyen mükelleflerin biletlerini belediyelere damgalatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükelleflerin her aya ait eğlence vergisini, en geç ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar mahallin malmüdürlüğü veya muhasebe müdürlüğüne ödemeleri, verginin ödendiğine dair belgenin ve o aya ait hâsılatı gösteren ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunun, söz konusu Genel Tebliği ekinde yer alan bilgi formu ile birlikte ödemenin yapıldığı ayın sonuna kadar ilgili belediyeye vermeleri gerekmektedir.

1.b) Genel ve Katma Bütçeli İdarelerle İl Özel İdareleri ve Köyler tarafından yürütülen spor müsabakaları, at yarışları ve benzeri faaliyetlerde bilet bedeli ile birlikte alınan vergi takip eden 20 gün içinde ilgili belediyeye ödenir.

2. Müşterek bahislerde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye bir beyanname ile bildirilir ve aynı sürede ödenir.

3. Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye yatırılır.

7. Büyükşehir Belediyelerince Eğlence Vergisi Tahsilâtı

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun¹⁹ 23 üncü maddesinin birinci

fıkrasının (c) bendine göre, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan oran ve esaslara göre, at yarışları dâhil müşterek bahisler ait eğlence vergisi büyükşehir belediyelerince tahsil edilmektedir. Büyükşehir belediyelerince tahsil edilen Eğlence Vergisinin %20'si müşterek bahislere konu olan yarışların yapıldığı yerin belediyesine, %30'u nüfuslarına göre dağıtılmak üzere diğer ilçe ve ilk kademe belediyelerine ayrıldıktan sonra kalan %50'si, büyükşehir belediyelerinin geliri olarak ayrılmaktadır.

At yarışlarına ilişkin müşterek bahislerden alınan Eğlence Vergisi, büyükşehir belediyelerinin bulunduğu yerlerde büyük şehir belediyelerine, diğer belediyelerde ise hipodromların bulunduğu yer belediyesine mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.



8. Eğlence Vergisinden Ayrılan Paylar

2464 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinin (2) inci fıkrasına göre, Eğlence Vergisi hâsılatının yüzde 10'u bulunan yerlerde darülaceze ve benzeri kuruluşlar hissesi olarak ayrılıp belediyece sözü geçen müesseselere yüzde 10'u da verem savaşına ayrılıp belediye sınırları içinde Verem Savaş Derneği Teşkilatı varsa yardım olarak bu derneğe verilmektedir.

¹⁹ 23.07.2004 gün ve 25531 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Darülaceze ve benzeri kuruluşların hisseleri ile Verem Savaş Derneği Teşkilatına ayrılan paylar söz konusu kurumun bulunduğu yer belediyesinin eğlence vergisi hâsılatı üzerinden ayrılmaktadır.

Büyükşehir belediyelerince tahsil edilen, at yarışları dâhil müşterek bahislerden elde edilen Eğlence Vergisinden yukarıda yer alan kurumlara ayrılacak payların, ilçe ve ilk kademe belediyelerince ayrılması gerekmektedir.

9. Eğlence Vergisinde Uygulanacak Cezalar

9.1. Yerli ve Yabancı Film Gösteren ve Ödeme Kaydedici Cihazlarla Bilet Düzenleyen Mükellefler

2464 sayılı Kanunun 21 inci maddesi ile, biletle girilmesi zorunlu olan eğlence yerlerinde yerli ve yabancı film göstericilerinin eğlence vergisi uygulamasına ilişkin olarak ödeme kaydedici cihaz kullanabilmeleri imkânı getirilmiştir.

Yerli ve yabancı film gösteren ve ödeme kaydedici cihazlarla bilet düzenleyen mükelleflerin biletlerinin belediyelere damgalatma zorunluluğu kaldırılmış ve mükelleflerin her aya ait eğlence vergisini, en geç ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar mahallin malmüdürlüğü veya muhasebe müdürlüğüne ödemeleri ve verginin ödendiğine dair belgenin ve o aya ait hâsılatı gösteren ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunun olarak 63 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği ekinde yer alan bilgi formu ile birlikte ödemenin yapıldığı ayın sonuna kadar ilgili belediyeye verilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun²⁰ 341 inci maddesinde vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Eğlence vergisinin ödendiğine dair belgenin ve ilgili aya ilişkin hâsılatı gösteren ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunun eğlence vergisine ilişkin bilgi formu ekinde ilgili belediyeye verilmemesi durumunda, tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen bir vergi söz konusu olamayacağından mükellef adına vergi ziyai cezası kesilmesine imkân bulunmamaktadır. Ancak, bilgi formu ve eklerinin Genel Tebliğde açıklanan şekilde verilmemesi halinde ise Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesi hükmü uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, yerli ve yabancı film gösterimlerine ilişkin ve ödeme kaydedici cihazlarla bilet düzenleyen mükelleflerin ilgili aya ait vergiyi ödemedikleri ya da eksik ödediklerinin ilgili belediyece tespiti halinde, belediyeler tarafından tarhiyatın yapılarak verginin tahakkuk ettirilmesi ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun²¹ 51 inci maddesine göre gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, mükelleflerince süresinde mal müdürlüğüne veya muhasebe müdürlüğüne ödenmeyen ve yukarıda belirtildiği şekilde ilgili belediyece tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergiden (gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları dâhil), Kültür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlık hesabına aktarılması

²⁰ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

gereken % 75'lik kısmın ise ilgili belediyece tahsil edildiği ayı takip eden ayın onbeşinci günü akşamına kadar anılan Saymanlığa aktarılması, bu sürede aktarmanın yapılmaması halinde ödenmeyen pay tutarının, vergi dairelerince, ödenmesi gerektiği tarihten itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belediyeden takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.

9.2. Kahvehane İşletmeciliği Faaliyeti Yanında Bilardo Salonu İşletmeciliği Faaliyetinde Bulunan Mükellefler

İşyeri açma ve çalışma ruhsatını kahvehane olarak almasına rağmen, aynı zamanda bilardo salonu işletmeciliği faaliyetinde de bulunan mükellefler bu faaliyetlerine ilişkin olarak ruhsat almaları gerekiyor ise eğlence vergisi doğmakta ve buna ilişkin mükellefiyet, tespit edilen faaliyete başlama tarihinden itibaren başlamaktadır.

Kahvehane işletmeciliği faaliyeti yanında bilardo salonu işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve bunun için ruhsat almamak suretiyle eğlence vergisinin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet veren mükelleflerden verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezalı aranılması gerekecektir. Yapılacak vergi ziyayı cezalı tarhiyat için aynı Kanununun 112 nci maddesi uyarınca gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.

Ancak, faaliyet ruhsatı da bulunmakla beraber 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 22/3 üncü maddesinde yer alan her aya ait verginin o ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye yatırılmasına ilişkin hükmüne rağmen zamanında ödenmeyen verginin, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca gecikme zamlı olarak takip ve tahsili yoluna gidilmesi gerekir.

10. Sonuç

Belediyelerin vergi gelirleri arasında yer alan eğlence vergisi, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişiler, müşterek bahislerde düzenleyenler tarafından ilgili belediyeye müşterek bahisler beyanname verilmek suretiyle diğer eğlence faaliyetlerine ilişkin vergi ise kanunda belirtilen sürelerde ilgili belediyeye ödenmektedir.



TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ



Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur maddenin 2 inci fıkrasında da “İlişkili Kişi” tanımı yapılmıştır. Buna göre, ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Ayrıca, 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 veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Yazımın da konusunu oluşturan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Yöntemler” aynı maddenin 4 üncü fıkrasında açıklanmış olup, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak tespit etmelerine ilişkin detaylı bilgilere aşağıda yer verilecektir. Yöntemlere ilişkin açıklamalar, Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulaması”nın da esas aldığı ve 1995 yılında yayımlanan OECD Uluslararası Girişimciler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi esas alınarak yapılacaktır.

Kısaca belirtecek olursak, “Geleneksel İşlem Yöntemleri”, genelde emsallere uygun fiyatın tespitinde en güvenilir yöntemler olarak görülmektedir. Oysaki, modern piyasa sisteminin karmaşıklığı bu yöntemlerin kullanımını bazı durumlarda oldukça zorlaştırmaktadır. “Geleneksel İşlem Yöntemleri”nin uygulamasına ilişkin bir karşılaştırma yapılması durumunda karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin yeterli ve detaylı bir bilginin herhangi bir ayarlama

yapmaya uygun olmadığı durumlarda, mükelleflerin “Geleneksel İşlem Yöntemleri”nin yanında “İşlemsel Kâr Yöntemleri”ni de göz önünde bulundurmaları zorunda oldukları ortaya çıkacaktır.

Diğer taraftan, İşlemsel Kâr Yöntemleri, Geleneksel İşlem Yöntemlerinin uygulama hiyerarşisindeki öncelikleri ve karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin bilgi edinmede yaşanabilecek zorluklar nedeniyle her durumda uygulanamayan yöntemlerdir. Emsallere uygun fiyata ulaşmada Geleneksel İşlem Yöntemlerinin uygulanmasına engel olan aynı faktörlerin Diğer Yöntemler (İşlemsel Kâr Yöntemleri)’in uygulanıp uygulanamayacağına değerlendirilmesi aşamasında da dikkate alınması gerekmektedir. “OECD Uluslararası Girişimciler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi”nde de belirtildiği üzere mükellefler, emsallere uygun fiyatın tespitinde, “Geleneksel İşlem Yöntemleri” yerine “Diğer Yöntemleri (İşlemsel Kâr Yöntemleri)” seçtiklerinde, işlemin mahiyetine göre aşağıda açıklanacak yöntemlerden birini kullanabilirler.

2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Kullanılan Geleneksel İşlem Yöntemleri

2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntem, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde

uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder. Emsal fiyat prensibinin uygulaması açısından “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi”, transfer fiyatlandırmasının tespitinde kullanılan yöntemler arasında teorik olarak en çok tercih edilen yöntemdir. Oysaki, bu yöntemin kullanımı ile ilgili olarak uluslararası uygulamalarında vergi idareleri ve mükelleflerden çeşitli şikâyetler gelmektedir. Bunun sebebi de, uygulamada yöntemin sadece belirli tipteki işlemlerin çözümünde kullanılabilir olması ve yöntemin kullanmış olduğu karşılaştırmaya ait standartların yeterince esnek olmamasıdır.



Eğer, Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin etkin bir şekilde uygulanması isteniyorsa var olan standartların çok katı olmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, 1995 yılında yayımlanan OECD Rehberi, bu yöntemde kullanılan standartların düşünüldüğü kadar katı olmadığını açıklayan pratik bir yaklaşım getirmiştir. Ancak, yöntem hala kontrollü işlemler ile kontrolsüz işlemler arasındaki farklılıktan doğan maddi etkilerin ortadan kaldırılabilmesi için mantıklı bir ayarlamasının yapılması gerektiği hususunda ısrar etmektedir. OECD Rehberi, kontrolsüz bir işlemin kontrollü bir işlemle karşılaştırılabilir olup olmadığını tespit etmek için karşılaştırmaya ilişkin standartları da tespit etmiştir. Bu standartlar, işlemi gerçekleştirenler arasında veya karşılaştırma yapılan işlemler arasındaki farklılıkların hiçbirisinin transfer fiyatlamasının tespit edilmesi için kullanılan ölçütü (Piyasa fiyatı gibi) ne olursa olsun maddi olarak etkilenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Unutulmamalıdır ki, uygun

ayarlamaların yapılabilmesi için gerçekleştirilen çabalar sonrasında ortaya çıkan zorluklar, yöntemin olağan bir şekilde uygulamasına engel olmamalıdır.

2.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet Artı Yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması sonucu hesaplanmasını ifade eder. Bu yöntemde öncelikle, kontrol altındaki bir işlemde mal veya hizmet temin edenin hesapladığı mal veya hizmet maliyeti dikkate alınacaktır. Daha sonra üstlenilen işlevler ve pazar koşulları doğrultusunda makul bir brüt kar oranı maliyetlere eklenerek, satış fiyatı tespit edilir. İlişkili kişiler arasında bu şekilde belirlenen satış fiyatının da emsallere uygun olması gerekmektedir. Bu noktada belirtmek gerekirse yöntemin uygulamasında “Makul Brüt Kâr Oranı” ön plana çıkmaktadır

Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en ideal “makul brüt kâr oranı”, mal veya hizmet temin edenin aynı mal veya hizmete ilişkin olarak, aynı koşullarda ilişkisiz kişilere yaptığı satışlarda uyguladığı brüt kâr oranını ifade eder. Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da mevcut brüt kâr oranının güvenilirliği konusunda tereddütler varsa, ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da yöntemin uygulamasında kullanılabilir. Burada da diğer yöntemlerde olduğu gibi karşılaştırılabilir işlemler arasında, belirlenen fiyat ya da

bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması gerekmektedir.

2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasına



dayanır. Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar gibi gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği belli bir kâr payının toplamını ifade eder. Makul brüt satış kârının düşülmesinden ve mal veya hizmetin alımıyla ilgili diğer maliyetlerin dikkate alınmasından sonra kalan

tutar, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımında uygulanacak emsallere uygun fiyat olacaktır.

2.4. Geleneksel İşlem Yöntemlerinin Değerlendirmesi

Geleneksel yöntemler (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi)'in kullanımında kar marjlarının karşılaştırılması ve faaliyet giderleri brüt

olarak hesaplanmaktadır. Son yıllarda OECD çevrelerinde sıklıkla görüldüğü üzere brüt kâr marjını esas alan “Geleneksel İşlem Yöntemleri”nin yerine net kâr marjını esas alan “İşlemsel Kâr Yöntemleri” daha ön plana çıkmaya başlamıştır. Ülkemiz uygulamasında da bu tip gelişmeler göz önünde bulundurulmakla beraber, mevzuatımız geleneksel yöntemlerin kullanımına öncelik vermiştir.

Diğer taraftan, uluslararası piyasalarda görülen birçok işlemin -modern ticari hayatın etkisiyle- her geçen gün karmaşıklaştığı dikkate alınır, uygulanabilirlik açısından “İşlemsel Kâr Yöntemleri”, “Geleneksel İşlem Yöntemleri”nin önüne geçmeye başlamıştır. Bunun sonucunda da 1995 yılında çıkarılan OECD Rehberinde ve bununla bağlantılı olarak teorik ve uygulama bakımından düzeltmelerin yapılması önümüzdeki günlerde söz konusu olabilecektir. Günümüzde, gayrimaddi varlıkların uluslararası işlemlerde gittikçe daha önemli hale gelmesi de bu görüşe destek veren diğer bir önemli unsurdur.

Bu itibarla, geçtiğimiz yıllarda yapılan OECD toplantılarında da belirtildiği üzere birçok ülke, uygulama bakımından görülen kolaylık ve geleneksel yöntemlerin söz konusu işlemlerin tabiatına uygun olmaması gibi nedenlerle “Geleneksel İşlem Yöntemleri” yerine “İşlemsel Kâr Yöntemleri”ni tercih etmeye başlamışlardır. Aşağıda bu konuda detaylı bilgilere yer verilecektir.

3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Kullanılan Diğer Yöntemler

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 4/ç fıkrasında “Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.” hükmü yer almış olup “Geleneksel Yöntemler”in dışında “Diğer Yöntemler”in de mükellefler tarafından kullanılabilmesi ifade edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunumuzun OECD Rehberini esas aldığı göz önünde bulundurulduğunda, diğer yöntemlerden kasıt, “İşlemsel Kâr Yöntemleri”dir. İşlemsel Kar yöntemleri ise aşağıda “Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşlemsel Net Marjin Yöntemi” başlıkları altında sırasıyla açıklanmıştır.

3.1. İşlemsel Kâr Yöntemleri

İşlemsel Kâr Yöntemleri (Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşlemsel Net Marjin Yöntemi)'nin birbirleri arasındaki temel farklılık, Kâr Bölüşüm Yönteminin kontrollü işlemlere katılan tüm taraflara uygulanabilirken,

İşlemsel Net Marjin Yönteminin işleme taraf olanlardan sadece birine uygulanabilmesidir.

Örneğin, karşılaştırmalı bir analizde belirsizlik ne kadar çok ise

İşlemsel Net Marjin Yöntemi gibi tek taraflı olarak yapılacak bir analiz, incelenen tarafın işleme çok değerli ya da emsali olmayan bir gayrimaddi varlıkla katıldığı durumlarda



büyük olasılıkla uygun bir sonuç ortaya koyamayacaktır. Buradan hareketle, karşılaştırma yapmaya uygun olmayan durumlarda elde edilen sonuçları doğrulayabilmek için kontrollü işlemlere katılan tüm taraflara uygulanabilen “Kâr Bölüşüm Yöntemi”ni kullanmak daha doğru olacaktır.

Uluslar arası deneyimler de göstermiştir ki, çok değerli ya da emsali olmayan bir gayrimaddi varlığın kontrollü işlemlerde kullanılması durumunda tam olarak karşılaştırma yapmaya yarayacak unsurları bulmak oldukça zordur. Bunun yanında, bu tip gayrimaddi varlıkların doğası gereği bunların değerlemeye tabi tutulmaları ve söz konusu varlığın işleme olan etkisinin hesaplanması için gerekli ayarlamaların yapılması da oldukça güçtür. Bu sebepten dolayıdır ki çok değerli ya da emsali olmayan bir gayrimaddi varlığın söz konusu olduğu kontrollü işlemlerde İşlemsel Net Marjin Yöntemi yerine Kâr Bölüşüm Yönteminin kullanılması daha doğru olacaktır.

OECD Rehberi ve dolayısı ile de Kurumlar Vergisi Kanunumuz “Kâr Bölüşüm Yöntemi ve İşlemsel Net Marjin Yöntemi” adları altında iki “İşlemsel Kâr Yöntemi”ni kabul etmiştir. Her iki yöntemde, kontrollü işlemlerden veya bir araya getirmeye uygun kontrollü işlemlerden doğan kâra uygulanan işlemsel yöntemi ifade etmektedir. Bu iki yöntem de OECD Rehberinde, başvurulacak son yöntemler olarak belirtilmiştir.

Başvurulacak son yöntemden kasıt, “Geleneksel İşlem Yöntemleri”nin

uygulanabildiği durumlarda “İşlemsel Kâr Yöntemleri”nin uygulanamayacak olmasıdır. Rehberin de belirttiği üzere, bazı durumlarda Geleneksel İşlem Yöntemlerinin uygun olup olmadığını dikkate almadan doğrudan “İşlemsel Kar Yöntemleri”ne başvurmak doğru olmayacaktır.

3.1.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr Bölüşüm Yönteminin kullanılması durumunda ilk adım olarak, kontrollü işleme taraf olanların kazandığı toplam kârın tespit edilmesi gerekir. Bu da bir bütün olarak grubun toplam kârını, kontrollü işleme taraf olanların kârlarından ayırmak yoluyla yapılacaktır. Dağıtılacak kâr, genellikle ödenecek yasal yükümlülükler ve vergilerin kârdan ayrılmasından önceki aşamada bulunan faaliyet kârını ifade etmektedir.

İkinci adımda yapılması gereken ise işleme taraf olmayanlarla yapılmış olunan benzeri kâr payı dağıtımlarını (Kullanılan varlıklar, ilişkili kişilerin dışındaki taraflardan her birinin öngördüğü riskler, işleme taraf olanların elde etmiş olabileceği kârlar ve ortaya konan fonksiyonları da göz önünde bulundurularak) esas alarak işleme taraf olanlar arasında gerçekleşen kâr payını yeniden bölüştürmek olacaktır.

Gayrimaddi varlıkların mevcut olduğu ve tek taraflı yöntemlerin (Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi, İşlemsel Net Marjin Yöntemi gibi) uygulanabilmesi için karşılaştırma yapmaya yarayan verilerin elde edilemediği durumlarda, mükelleflerin “Kâr Bölüşüm



Yöntemini” kullanmaları daha doğru olacaktır. OECD Rehberi, Kâr Bölüşüm Yöntemini iki ayrı yaklaşım içerisinde açıklamaktadır. Birincisi, Katkı Analizi ve ikincisi de Artık Kâr Bölüşümü Analizidir. Şimdi sırasıyla bu iki yaklaşımı açıklayacağız.

3.1.1.1. Artık Kâr Bölüşümü Analizi

Kâr bölüşümünün ilk adımında dağıtılmış olan toplam kârı takip ederek artık kâr bölüşümü iki aşamada ortaya konabilir. Birinci aşamada; kolayca tespit edilebilir işlevler (örneğin imalat veya dağıtım) açısından işleme bakılarak her bir tarafa düşen kârın dağıtımının, karşılaştırılabilir verilere dayanılarak tespit edilen olağan kâra dayanıp dayanmadığı araştırılır. Genelde, bu işlevlerden kaynaklanan kâr, taraflarca geliştirilen veya kullanılan çok değerli veya emsali olmayan gayri maddi varlığın getirisi olan dağıtılabilir kâr içinde değerlendirilmemelidir.

İkinci Aşamada ise; gayrimaddi varlıklardan kaynaklanan dağıtılabilir kârın, benzer bir durumda kâr veya zararın işleme taraf olanlarca ne şekilde dağıtılmış olabileceğine ilişkin yeterli bilgi verebilecek tarafların benzer dağıtımları esas alınarak taraflar arasında artık kârın dağıtımının yeniden yapılması gerekmektedir.

3.1.1.2. Katkı analizi

Kârın işleme taraf olanların kendi varlıklarına dayalı olarak dağıtıldığı durumlarda, bu varlıklar üzerinden aynı kârın her bir tarafa eşit olarak dağıtılması çoğunlukla kabul edilen bir durum değildir. Kullanılan yöntem, farklı tiplerdeki varlıklardan bunların likidite ve risklerine

bağlı olarak farklı oranlarda kâr beklenildiğini ayırt etmelidir.

OECD tarafından da önerildiği üzere “Kâr Bölüşüm Yöntemi”ni uygulamanın alternatif bir yolu da iştirak analizine dayalı olarak yapılan uygulamadır. Kontrollü bir işlemde taraflarca elde edilen toplam kâr, tarafların işleme olan kendi katkıları üzerine kurulu olarak yeniden dağıtılmaktadır. Genel olarak, söz konusu işleme eşit oranlarda yapılan katkıyı tespit etmek oldukça zordur. Bundan dolayı, kâr bölüşüm yönteminin ilgili işlemlere uygun olduğu birçok durumda Artık Kâr Bölüşümünün kullanımı daha doğru olacaktır. Ayrıca, artık kâr bölüşümünün ikinci adımının ilk aşamasındaki toplam kârın bir kısmını dağıtmak için karşılaştırılabilir verilerin kullanımı genelde kâr bölüşümünün güvenilirliğini daha da artıracaktır.

3.1.2. İşlemsel Net Marjin Yöntemi

İşlemsel Net Marjin Yöntemi, bir mükellefin ilişkili olmayan kişilerle yapmış olduğu işlemler sonucu ortaya çıkan net kâr marjı ile ilişkili kişilerle benzeri işlemler sonucu elde etmiş olduğu net kâr marjını karşılaştırmaya yarayan bir yöntemdir. Aynı zamanda, maliyet, satış veya varlıklar gibi uygun bir temelde ilgili net kâr marjını inceler. Bu yöntem, böylece brüt kâr marjını karşılaştıran “Maliyet Artı ve Yeniden Satış Yöntemi”nden farklılaşmış olur.

Oysaki “İşlemsel Net Marjin Yöntemi”, “Maliyet Artı ve Yeniden Satış Yöntemi”nin uygulanması için gerekli olan benzer bir karşılaştırma düzeyine de ihtiyaç duyar. Brüt kâr marjı düzeyinde konu ile ilgili bir bilginin var olması durumunda mükelleflerin, “İşlemsel Net Marjin Yöntemi” yerine “Maliyet Artı Veya

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemleri”nden birini uygulamaları gerekir. Çünkü “İşlemsel Net Marjin Yöntemi”, tek yönlü bir yöntem olup, çok değerli veya emsali olmayan bir varlığı işleme katmayan ve söz konusu işleme en az katkıda bulunan tarafa genellikle uygulanmaktadır. Ticari faaliyetin doğasını dikkate alan uygun bir tabanı esas almak da önemlidir çünkü “İşlemsel Net Marjin Yöntemi” satışlar, maliyetler veya kullanılan varlıklar gibi uygun bir taban ile net kâr arasındaki ilişkiyi ölçmektedir. Kârın aleyhte hesaplanması gerektiği durumlarda uygun taban her bir olayın kendi özel şartlarına ve unsurlarına bağlı olacaktır.

Bu yöntem, “Maliyet Artı ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi” ile benzer bir şekilde uygulanır. Ancak, “Maliyet Artı ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi” ile arasındaki temel farklılık brüt kâr yerine net kâr ile ilgileniyor olmasıdır. Diğer taraftan, OECD ve Kurumlar Vergisi Kanunumuz tarafından bu yöntem de tıpkı kâr bölüşüm yöntemi gibi başvurulacak son yöntem olarak kabul edilmektedir.

4. Sonuç

Günümüzde, vergisel uygulamaların çeşitliliği ve birbirinden ayrılması uluslararası boyutta mükellefler açısından çifte vergilendirme gibi bazı ciddi sorunları da yanında getirmektedir. Bu gibi sebeplerle OECD tarafından ilk defa 1979 yılında yayımlanıp, 1995 yılında güncellenen “Uluslararası Girişimciler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi” ile uluslararası işlemlere yönelik önemli bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme ile transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar

kurala bağlanmış ve uygulama bakımından yeknesaklık sağlanmaya çalışılmıştır.

Bu sebeple, OECD tarafından önerilen kurallar birçok OECD ülkesi veya OECD üyesi olmayan ülke tarafından kanunlaştırılarak bağlayıcı hale getirilmiştir. Ülkemiz de 2006 yılı içinde kabul edilen “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu” ile OECD’nin Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin temel kıstasları uygulamaya konulmuş bulunmaktadır.

Ancak, Kanunun yürürlük maddesi olan 37 inci maddesi ile söz konusu uygulama 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, mevzuatımız ve mükellefler açısından bu durum kısa bir süre önce ortaya çıkmış bulunmaktadır. Buradan hareketle söylemek gerekirse, transfer fiyatlandırmasının uygulaması aşamasında seçilen yöntem önem kazanmakta olup, bunların dikkatli bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Aksi takdirde, mükellefler cezai müeyyide ile karşı karşıya kalmaları olasıdır.



U. Serhat İDMAN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi
Başkanlığı

DENİZ TAŞITLARINDA TESCİL/KAYIT VE BU İŞLEMLERDE VERGİ/HARÇ UYGULAMASI (I)

1. Giriş

Ülkemizde deniz taşıtlarının tescil/kaydına ilişkin olarak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş “Milli Gemi Sicili”; 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile kurulmuş “Türk Uluslararası Gemi Sicili” ve 491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre oluşturulan “Bağlama Kütüğü” olmak üzere üç sicil bulunmaktadır.

Bu çerçevede, bu yazımızda “Milli Gemi Sicili” ile “Türk Uluslararası Gemi Sicili”ni; önümüzdeki ay ise “Bağlama Kütüğü”nü, söz konusu sicillerin kapsamı, şekli ve vergi/harç yükü açısından ele alacağız.

2. Deniz Taşıtlarının Sicili

2.1. Milli Gemi Sicili

Ülkemizde deniz araçları için temel sicil konumunda olan Milli Gemi Sicili, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 839. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “*Türk gemileri için hükümetin münasip göreceği yerlerde gemi sicilleri tutulur.*” hükmüne istinaden oluşturulmuştur.

Bu Sicile;

- Ticaret Kanununun 823 üncü maddesi gereğince Türk Bayrağını çekme hakkını haiz ticaret gemileri,

- Yatlar, denizci yetiştirme gemileri gibi münhasıran gezinti, spor, eğitim, öğretim ve ilim gayelerine tahsis edilmiş gemiler,

- Yabancı bir devlet veya yabancı devlet vatandaşları hesabına Türkiye’de inşa olunan gemiler kaydedilebilmektedir.

Ancak 18 (On sekiz) gros tonilatoda ve daha büyük her ticaret gemisinin Milli Gemi Siciline tescili zorunludur.

Donanmaya bağlı savaş gemileri ve yardımcı gemiler ile Devlet, belediye veya benzer kamu kuruluşlarına ait münhasıran bir amme hizmetine tahsis edilmiş olan gemiler tescil kapsamı dışında bırakılmıştır. Yabancı bir gemi sicilinde kayıtlı bulunan bir gemi ise yabancı sicilde kayıtlı olduğu sürece Milli Gemi Siciline tescil edilememektedir.

Gemi, ancak malikin veya maliklerden birinin talebi üzerine gemi siciline tescil olunur. Tescil işlemlerini gerçekleştiren sicil daireleri, Hükümet tarafından belirlenen yerlerde tesis edilir. Hâlihazırda tescil işlemleri Trabzon, Samsun, Zonguldak, İstanbul, Bandırma, Çanakkale, İzmir, Antalya, Mersin ve İskenderun limanlarında kurulmuş olan gemi sicil dairelerince yerine getirilmektedir. Gemi bağlama limanının tabi olduğu, bağlama limanı yoksa malikin dilediği yer siciline tescil olunmaktadır.

Tescil edilen gemilere “gemi tasdiknamesi” düzenlenmektedir. Sicildeki kayıtların

içeriğinin aynen yer aldığı gemi tasdiknamesinde, geminin Türk Bayrağını çekme hakkını haiz olduğu da gösterilmekte ve gemi malikine, talebi üzerine, gemi tasdiknamesinin tasdikli bir örneği verilebilmektedir.

Gemi tasdiknameleri, 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında harca tabi tutulmaktadır. Kanuna bağlı (7) sayılı tarifede gemi tasdiknamelerinden, geminin her bir rüsum tonilatosundan 0,312 TL olmak üzere harç alınacağı hükme bağlanmıştır. Ancak gemi tasdiknamelerinden alınan harçlar için Kanunda asgari ve azami sınırlar öngörülmüş olup 2010 yılında düzenlenecek bir gemi tasdiknamesi için 108 TL'den az / 7.226,15 TL'den fazla harç tahsil edilemeyecektir.

Gemi tasdiknameleri için tahsil edilen söz konusu tutarlar yıllar itibarıyla değişmekte, 492 sayılı Kanunda yer alan diğer maktu harçlar gibi, her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır. Değişim veya kayıp sebebiyle düzenlenen gemi tasdiknameleri için ise harç 1/5 oranında tahsil edilmektedir.

Gemi tasdiknamelerine ilişkin harçlar, tasdiknamenin düzenlendiği an doğmakta olup peşin olarak makbuz karşılığında tahsil edilmektedir.

Hâlihazırda, yaklaşık 11.000 Milli Gemi Siciline tescil edilmiş bulunmaktadır.

2.2. Türk Uluslararası Gemi Sicili

Uluslararası deniz taşımacılığı, gelişme potansiyeli ve döviz kazandırıcı niteliği ile

ekonomimizin lokomotif sektörlerinden olan denizcilik endüstrisinin özel önem taşıyan kollarındandır. Ancak "Milli Gemi Sicili"ne ilişkin vergi yükü, mükellefiyet ve sınırlamalardan kaçmak isteyen Türk vatandaşlarının gemilerini, kendilerine çok daha kolay ve uygun şartlar sunan ülke sicillerine tescil yolunu seçmesi, deniz filomuzun küçülmesine neden olduğu gibi, bayrağı tercih edilmeyen Ülkemiz açısından itibar kaybı yaratmıştır.



Bu çerçevede, denizlerde bayrağımızı dalgalandırmaya devam etmek ve rekabet gücümüzü elde tutabilmek amacıyla 21/12/1999 tarihli ve 23913 sayılı Resmi Gazetede

yayımlanan 4490 sayılı Kanun ile Türk Uluslararası Gemi Sicili teşkil edilmiştir.

Türk Uluslararası Gemi Sicili İstanbul'da oluşturulmuştur. Ancak söz konusu Sicile ilişkin hizmetlerin daha süratli ve etkin şekilde yerine getirilmesi amacıyla yurt içinde irtibat büroları da açabilmekte olup bu çerçevede İzmir'de bir irtibat bürosu kurulmuştur.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil tamamen isteğe bağlı olup bu sicile;

- Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan gemiler ve yatlar,

- Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar,

- Yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT²² (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılmış gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemiler talep üzerine tescil edilir.

Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlar, bu Sicili tescil ettirilebilir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların sahiplerinden tescil işlemi karşılığında, "kayıt harcı" ve "yıllık tonaj harcı" olmak üzere iki çeşit harç tahsil edilir.

Kayıt harcı, 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave olarak, her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirasıdır. Ancak yatlar için alınacak maktu kayıt harcı, 5.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirası kadardır.

Yıllık tonaj harcı, gemilerden ve yatlardan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olduğu her takvim yılı için her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası olarak alınır. Bu harç Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil olunur. Vadesi gelen yıllık tonaj harcı, ödenmedikçe sicilin terkinini ve yeni sahibi adına tescili yapılmaz. Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri tescil olunduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenir.

Türk Loyduna²³ kayıtlı bir gemi veya yatın, Türk Uluslararası Gemi Siciline tescili halinde

yukarıda belirtilen kayıt ve yıllık tonaj harçları %50 oranında alınır.

Anlaşılacağı üzere, Türk Uluslararası Gemi Siciline ilişkin harçlar, 492 sayılı Harçlar Kanunu ile belirlenmemiştir. Dolayısıyla bu harçların 492 sayılı Kanunla doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak 4490 sayılı Kanunda yer verilen hüküm uyarınca, bu harçların tarh, tahakkuk ve tahsilinde - aksine hüküm bulunmadıkça- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescili teşvik amacıyla önemli ve çeşitli mali avantajlar sağlanmıştır. Şöyle ki;

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlardan gelir/kurumlar vergisi alınmamaktadır.

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun sözleşmeleri, damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamaktadır.

- Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

- Finansal kiralama firmaları adına Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların mülkiyetinin finansal kiralama sözleşmesi hükümleri gereğince kiracıya devri gerektiğinde, gemi ve yatı kendi adına tescil ettirecek kiracıdan kayıt harcı aranılmamaktadır.

²² DWT, bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını ifade eder.

²³ Türk Loydu, 1962 yılında TMMOB Gemi Mühendisleri Odası tarafından kurulan bağımsız bir "Ulusal Klaslama, Belgelendirme ve Uygunluk Değerlendirme Kuruluşu" dur.

Böylelikle, Türk vatandaşlarına ait olup da diğer ülkelerin gemi siciline kayıtlı gemi ve yatlar ile başka ülkelerin ağır vergi yükü, mükellefiyet ve sınırlamalarından kaçmak isteyen yabancılara ait gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilmeleri ciddi ölçüde özendirilmiştir.

Hâlihazırda, yaklaşık 1.300 gemi ve yat Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilmiş bulunmaktadır. Ülkemizde yer alan gemi sicillerimizden ikisini kapsam, koşul ve harç yükü açısından ele aldık. “Milli Gemi Sicili” ile “Türk Uluslararası Gemi Sicili”nden farklı ancak iki sicilden de izler taşıyan “Bağlama Kütüğü”nü inceleyeceğimiz önümüzdeki yazımızda buluşmak dileğiyle...





Şerife DOĞAN

**Gelir İdaresi Başkanlığı
Transfer Fiyatlandırması
Şubesi Müdürü**

GÜMRÜK KIYMET TAKDİRİNE İLİŞKİN KURALLAR İLE TRANSFER FİYATLANDIRMASI KURALLARINDA BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

esas teşkil eden eşyanın gümrük kıymeti, Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Kıymet Anlaşmasında belirtilen yöntemlerin kullanılmasıyla tespit edilmektedir. İlişkili kişilerin kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uyguladıkları transfer fiyatı ise OECD Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen yöntemlerin kullanılmasıyla hesaplanmaktadır. Söz konusu yöntemler farklı uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen standartlara göre tanımlanmasına rağmen, işleyiş biçimi itibarıyla benzerlik göstermektedir. Bunun yanı sıra, gerek gümrük kıymet takdiri yöntemlerinin, gerekse transfer fiyatlandırması yöntemlerinin amacı aynıdır: **“emsallere uygunluk ilkesinin karşılanması”**. Bu çerçevede, her iki idarenin de amacı, ilişkili

Gümrük vergisinin hesaplanmasına

kişiler arasındaki işlemlere ait fiyat ya da bedelin, böyle bir ilişki olmaması halinde normal piyasa koşulları altında oluşacak fiyat ya da bedeli yansıtıp yansıtmadığını tespit etmektir.

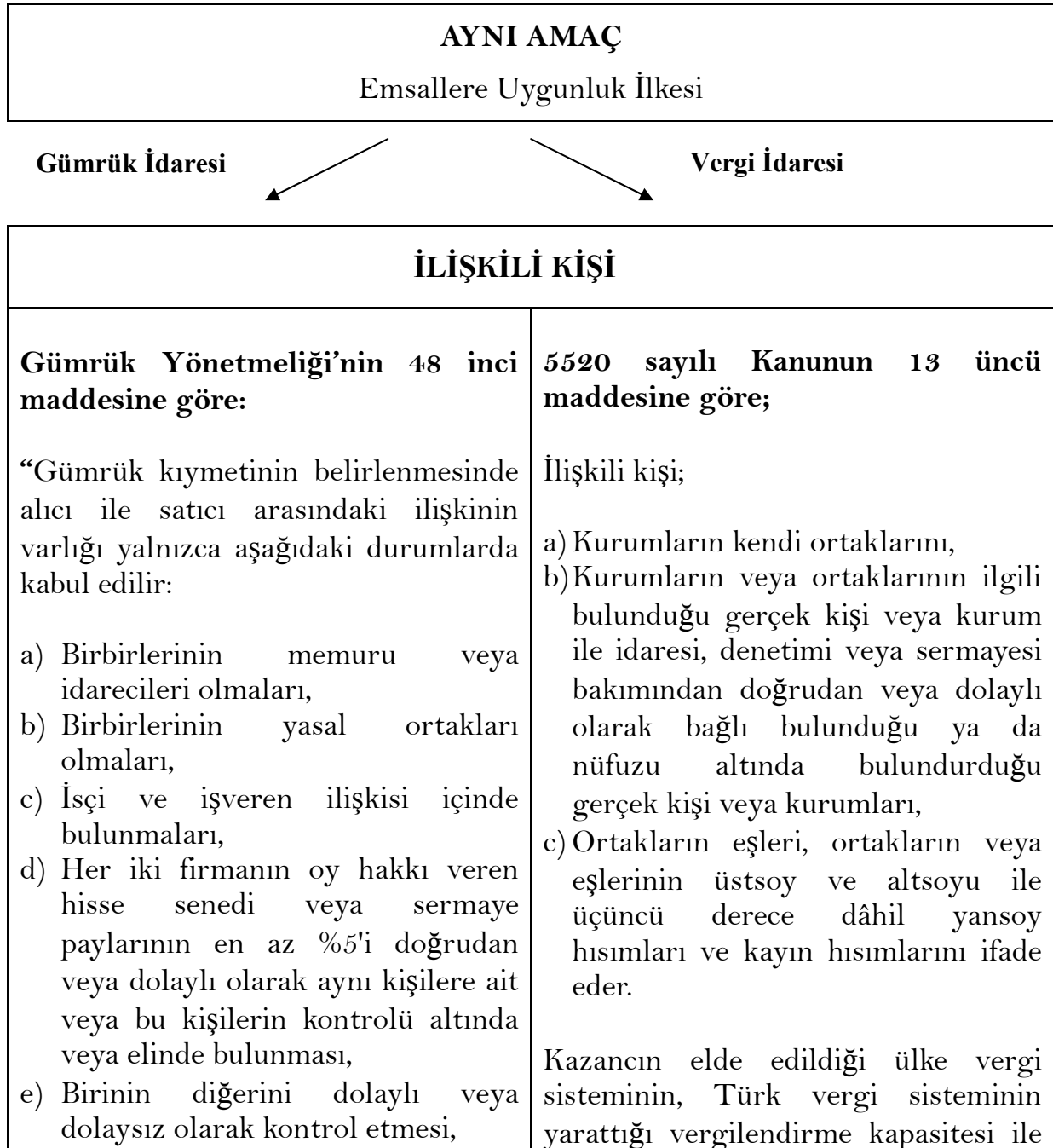
Öte yandan, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında gümrük idaresi ve vergi idaresi ‘ilişkili kişi’ kavramını farklı şekilde tanımlamakta ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin değerlendirilmesinde farklı ölçütler kullanmaktadırlar.

Bu çerçevede, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda, gümrük idaresi alıcı ile satıcı arasında bir ilişki varsa bu tür bir ilişkinin gümrük vergisinin tahsilinde “eşyanın kıymetini” etkileyip etkilemediği ile ilgilenirken; vergi idaresi ilişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerde uyguladıkları “transfer fiyatının”, dolayısıyla da şirketlerin ülke içinde elde ettiği “karın” bu tür bir ilişkiden etkilenip etkilenmediği ile ilgilenmektedir.

Sonuç olarak, emsallere uygunluk ilkesinin karşılanması gibi aynı amaca sahip iki idarenin farklı tanımlar, ölçütler ve yöntemler kullanmaları bazı durumlarda sorunlara yol açabilmektedir. Bu nedenle, gümrük kıymet takdirine ilişkin kurallar ile transfer fiyatlandırması kurallarının

uyumlaştırılıp uyumlaştırılmayacağı konusu, Dünya Gümrük Örgütü ile OECD'nin birlikte düzenledikleri konferanslar çerçevesinde tartışılmaktadır.

Yukarıda açıklanan benzerlik ve farklılıklar aşağıda şema ve tablo halinde gösterilmektedir.



<p>f) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi, g) Her ikisinin birlikte bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi, h) Aynı ailenin üyeleri olmaları.</p> <p>Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbirleriyle iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymaları durumunda, ilişki içinde oldukları kabul edilir.”</p>	<p>aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.</p>
YÖNTEMLER	
Bozulamaz bir hiyerarşik sıra vardır.²⁴	Bozulamaz bir hiyerarşik sıra yoktur.²⁵
<ul style="list-style-type: none"> • Satış Bedeli Yöntemi • Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi • Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi 	<ul style="list-style-type: none"> • Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
<ul style="list-style-type: none"> ✓ İndirgeme Yöntemi 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Yeniden Satış Yöntemi
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Hesaplanmış Kıymet Yöntemi 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Maliyet Artı Yöntemi ➤ İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi²⁶

²⁴ **Gümrük Yönetmeliği'nin 36 ncı maddesine göre:** “Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla 37 ila 42 nci maddelerde yer alan yöntemlerin **sırasıyla uygulanması yoluyla** tayin ve tespit olunan kıymettir. Bir yöntemle belirlenemeyen kıymet için sıra dahilinde olmak üzere izleyen yöntemle geçilir. Eşyanın gümrük kıymeti bir üst maddede yer alan yöntem hükümlerine göre belirlenebildiği sürece bir alt madde hükümleri uygulanamaz. Ancak, beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla, aşağıda yer alan yöntemlerden indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilir.”

²⁵ Öte yandan, ‘geleneksel işlem yöntemleri’ (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış yöntemi ve maliyet artı yöntemi) ile ‘kara dayalı yöntemler’ (kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi) arasında bir öncelik sırası bulunmaktadır.

EMSAL BEDEL/FİYAT	
Gümrük kıymet takdiri yöntemlerinin uygulanması sonucu gümrük kıymetine ilişkin tek bir sonuca ulaşılır.	Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması sonucu genellikle, birbirine yakın birden fazla sonucu içeren belli bir emsal fiyat aralığına ulaşılabilir.
İŞLEM DÜZELTİMİ	
<p>Gümrük kıymet takdiri yöntemlerine göre eşyanın gümrük kıymeti tespit edilirken, emsallere uygun sonuca ulaşmak için yapılması gereken düzeltimler Gümrük Yönetmeliğinde açıkça belirtilmiştir.</p> <p>Bu çerçevede, Satış Bedeli Yöntemi hükümlerine göre, fiilen ödenen ya da ödenecek fiyata ilave edilecek unsurlar (örn. satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliyenin alıcı tarafından üstlenin bölümü; işçilik ve malzeme giderleri dâhil ambalaj bedelinin alıcı tarafından üstlenin bölümü; ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri) Gümrük</p>	<p>Kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde karşılaştırılması esnasında;</p> <ul style="list-style-type: none"> - söz konusu işlemler arasında farklılıklar tespit edilmişse, ve - bu farklılıklar karşılaştırma konusu unsurlar üzerinde maddi etkide bulunuyorsa, <p>karşılaştırmanın güvenilir sonuçlar verebilmesi amacıyla bu farklılıkları gidermek için işlem düzeltimi yapılacaktır. Başka bir ifadeyle, karşılaştırılan işlemlerin uyumlaştırılmasına yönelik düzeltimler, eğer bu işlemler arasında maddi etkiye sahip farklılıklar varsa</p>

²⁶ Gümrük kıymet takdiri yöntemlerinden biri olan Hesaplanmış Kıymet Yönteminin uygulanmasında, kıymeti belirlenecek ithal eşyasının üretim maliyetlerinin üzerine, bu eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kar ve genel giderlere eşit bit tutar eklenmektedir. Dolayısıyla, bu yöntem Maliyet Artı Yönteminin işleyişine benzemektedir. Bilindiği gibi, Maliyet Artı Yönteminde brüt kar marjı esas alınmaktadır. Öte yandan, Gümrük Yönetmeliğinde Hesaplanmış Kıymet Yönteminin tanımı yapılırken söz konusu 'mutad karın' brüt ya da net karı ifade ettiğine ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Hatırlanacağı üzere, İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi kar marjını esas alması nedeniyle Maliyet Artı ve Yeniden Satış Yöntemlerine benzemektedir, ancak bu iki yöntemin aksine brüt kar marjını değil net kar marjını dikkate almaktadır. Dolayısıyla, İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi ile Hesaplanmış Kıymet Yönteminin maliyetleri ve karı esas almaları çerçevesinde birbirlerine benzediği söylenebilir.

Öte yandan, diğer işleme dayalı kar yöntemi olan Kar Bölüşüm Yönteminin işleyiş biçimine benzer nitelikte gümrük kıymet takdiri yöntemi bulunmamaktadır. Bu yöntem sadece kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam karı esas almakta ve toplam karın üstlenilen işlevler ve riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında dağıtılmasına dayanmaktadır. Gümrük kıymet takdiri yöntemleri ise esas itibarıyla işlemlerden elde edilen karı değil, eşyanın kıymetini (fiyatını) dikkate almaktadır.

Yönetmeliği'nin 43 üncü Maddesinde belirtilmiştir.

Örneğin, Satış Bedeli Yöntemine göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmak ve bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmak şartıyla, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken royalti ve lisans ücretleri, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilecektir. **[Gümrük Yönetmeliği Madde 43(c) ve Madde 49(a)]** Öte yandan, gayrimaddi hak bedelleri transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması açısından ayrı bir işlem olarak değerlendirilebilir.

Benzer şekilde, **Satış Bedeli Yöntemi** hükümlerine göre, fiilen ödenen ya da ödenecek fiyattan ayırt edilebilmeleri koşuluyla, gümrük kıymetine dâhil edilmeyecek giderler (örn. ithal eşyasının Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri; ithal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler; satın alma komisyonları; eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri) **Gümrük Yönetmeliği'nin 44 üncü Maddesinde** belirtilmiştir.

Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi hükümlerine göre, ithal eşyası ile aynı eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta

yapılacaktır.

Dolayısıyla, 5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinde, kontrol altındaki işlemin fiyatına ya da emsal fiyata ilave edilecek veya dahil edilmeyecek unsurlara ilişkin herhangi bir açıklama yoktur.

Örneğin, karşılaştırılabilir nitelikteki bir malın emsal fiyatı taşıma ve sigorta giderlerini içerirken, kontrol altındaki işleme konu malın fiyatı bu giderleri içermiyorsa gerekli düzeltim yapılacaktır.

giderlerinin satış bedeline dâhil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır. (**Gümrük Yönetmeliği, Madde 38**)

Aynı şekilde, **Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi** hükümlerine göre, ithal eşyası ile benzer eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dâhil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır. (**Gümrük Yönetmeliği, Madde 39**)

İndirgeme Yöntemi hükümlerine göre, gümrük kıymetinin belirlenmesinde esas alınan birim fiyattan yapılacak indirimler (Türkiye'ye ithal edilen, ithal eşyası ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olarak ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya kar ve genel giderler için yapılması mutad olan ilaveler; Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutad nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler; eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dahili vergiler) **Gümrük Yönetmeliği'nin 40 ncı Maddesinde** belirtilmiştir.

Hesaplanmış Kıymet Yöntemi hükümlerine göre, hesaplanmış kıymet aşağıdaki unsurların toplamından oluşmaktadır (**Gümrük**

Yönetmeliği, Madde 41):

- a) İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,
- b) Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutat olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,
- c) İthal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Gümrük Yönetmeliği'nin 14 üncü maddesine göre;

“Gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, gümrük idarelerinin talebi üzerine, gümrük işlemleriyle sınırlı olmak kaydıyla, Gümrük Kanununun belge ve bilgi saklanması için öngördüğü süreler içinde, faturalar, proforma faturalar, alım satım sözleşmeleri, ithal ya da ihraç eşyasına ilişkin muhasebe kayıtları gibi beyanı destekleyen bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür.

Kendilerinden birinci fıkrada belirtilen konularda bilgi istenilen kişiler özel kanunlarda yazılan gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi

5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre;

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

<p>vermekten kaçınamazlar.”</p> <p>Gümrük Yönetmeliği'nin 16 ncı maddesine göre;</p> <p>“Gümrük işlemleriyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, bu işlemlerle ilgili belge ve bilgileri 5 yıl süreyle saklamak zorundadır.”</p>	
<p>PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI</p>	
<p>Gümrük mevzuatı, Gümrük İdaresi ile bu tür anlaşma yapılması olanağı sunmamaktadır.</p>	<p>5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre;</p> <p>İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilecektir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır.</p>
<p>KIYMETİN / FİYATIN BELİRLENME ZAMANI</p>	
<p>İthal edilen eşyanın gümrük kıymeti, ithal edildiği sırada belirlenmektedir.</p>	<p>İşlem konusu mal veya hizmetin transfer fiyatı, işlemin gerçekleştiği anda belirlenmektedir.</p>

İDARELER AÇISINDAN FARKLI AMAÇ

GÜMRÜK İDARESİ	VERGİ İDARESİ
Gümrük idaresi, ithal edilecek eşyanın kıymetinin olduğundan düşük beyan edilmemesi için çaba göstermektedir.	Vergi idaresi, ithal edilecek eşyanın olduğundan yüksek beyan edilmemesi için çaba göstermektedir.

MÜKELLEF AÇISINDAN FARKLI AMAÇ

İthal ederken düşük fiyat beyan ederek, daha az gümrük vergisi ödemek isteyebilir.	İthal ederken yüksek fiyat beyan ederek, indirilebilir giderleri artırmak ve daha az kurumlar vergisi ödemek isteyebilir.
--	---

VERGİSEL AÇISINDAN

Gümrük kıymeti <u>dolaylı vergileri</u> hedeflemektedir.	Transfer fiyatlandırması <u>doğrudan vergileri</u> hedeflemektedir.
--	---



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



DEVLET GELİR UZMANI
RAMAZAN BİÇER'İN
"TRANSFER
FİYATLANDIRMASI
UYGULAMA REHBERİ" ADLI
KİTABI ÇIKTI!

Ramazan BİÇER