

# UZMAN GÖRÜŞ

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI  
MAYIS 2010 - SAYI 5

AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE MALİ İŞBİRLİĞİ VE AVRUPA YATIRIM BANKASI MALİ  
ARAÇLARININ VERGİSEL DURUMU

ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN KAYNAKLANAN KARLARIN DAĞITIMI

ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULMUŞ İŞTİRAKLERİN TASFİYE EDİLMESİ  
DURUMUNDA OLUŞAN ZARARLARIN İNDİRİMİ

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

GRUP İÇİ HİZMETLER VE MASRAF PAYLAŞIMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN GERÇEKLEŞTİRDİĞİ GRUP İÇİ  
HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

ARAÇLARIN KASKO BEDELİNİN ALTINDA SATIŞININ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ

## Künye

### İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

### Yayın Kurulu

Umur Serhat İdman

Osman Kırbuş

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](http://www.devletgeliruzmanlari.org)

[iletisim@devletgeliruzmanlari.org](mailto:iletisim@devletgeliruzmanlari.org)

## İÇİNDEKİLER

### AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE MALİ İŞBİRLİĞİ VE AVRUPA YATIRIM BANKASI MALİ ARAÇLARININ VERGİSEL DURUMU

Bu makalede Avrupa Birliği'nin Türkiye'ye yönelik olarak hibe ve kredi şeklindeki mali yardımları ve bu yardımların genel olarak kredi boyutunu oluşturan Avrupa Yatırım Bankası tarafından verilen mali yardımlara ilişkin araçların teorik boyutu ve vergisel durumu hakkında tespit ve değerlendirmelerde bulunulmaktadır

### ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN KAYNAKLANAN KARLARIN DAĞITIMI

Makalenin konusunu, son olarak 2004 hesap dönemi için yapılmış enflasyon düzeltmesine ilişkin ortaya çıkan ve halen devam etmekte olan ihtilaflar oluşturmaktadır.

### ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULMUŞ İŞTİRAKLERİN TASFİYE EDİLMESİ DURUMUNDA OLUŞAN ZARARLARIN İNDİRİMİ

Makalede, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan iştirak hisselerinin tasfiye edilmesi neticesinde, tasfiye sonucu tahsil edilen ortaklık payı tutarının iştirak hissesinin kayıtlı değerinin altında kalması durumuna, 2003 ve sonraki yıllarda yapılan düzeltmeler dikkate alınarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bakış açısı irdelenmektedir.

### YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

Bu makalede 2009 yılı gelirleri için verilmesi gereken yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimlerin neler olduğu ve hangi esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılacağı hususları ele alınmaktadır.

### GRUP İÇİ HİZMETLER VE MASRAF PAYLAŞIMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Bu makalede grup içi hizmetler ve buna bağlı olarak yansıtılan masrafların paylaşımı konusu transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından değerlendirilmekte ve grup içi hizmetlerin emsallere uygunluk ilkesi ile olan ilişkisi ele alınmaktadır.

### KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN GERÇEKLEŞTİRDİĞİ GRUP İÇİ HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Makalede "Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi" konusu "OECD Çok uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak incelenmektedir.

### ARAÇLARIN KASKO BEDELİNİN ALTINDA SATIŞININ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu makalede, gerçek satış bedeli belli olmayan veya bilinmeyen motorlu taşıtın, matrah olarak alınacak bedelinin hesabında hangi ölçünün kullanılacağı mali idare tarafından yayımlanan genel tebliğ ve yargı kararları çerçevesinde ele alınmaktadır.

## **EDİTÖRDEN**

Değerli okuyucularımız,

Sizlere “Uzman Görüş” Dergisinin Mayıs sayısını ulaştırıyor olmaktan dolayı büyük mutluluk duyuyoruz.

Yenilenen çehresi ile Uzman Görüş yayına çıktığı ilk günden beri gönüllü olarak çalışan Devlet Gelir Uzmanlarının katkıları ile sizlere ulaştırılmakta.

Bu süreçte yazıları ve değerli görüşleri ile her daim bizlere yardımcı olan tüm meslektaşlarıma bir kez daha teşekkür etmek istiyorum.

Böyle bir dergiyi yayın hayatına sunmaktaki gayemiz sadece nitelikli mali yazılar yayınlamak değil aynı zamanda dinamik bakış açımız ile vergisel konularda lider konuma gelecek bir dergi hazırlamaktı.

Bu sayımızda da mali dünyada en az bilinen ve yanıtları en çok merak edilen konular üzerinde duruyoruz.

Gelir İdaresi Başkanlığının kilit personeli olarak uzun yıllardır edindiğimiz çok önemli tecrübeyi Devlet Gelir Uzmanları Derneğince çıkarılan dergimizin ilerleyen sayfalarında göreceksiniz.

Bu sayımızın hazırlanmasında emeği geçen tüm meslektaşlarıma ve yazıları ile okuyucularımızı aydınlatan tüm yazarlarımıza teşekkür ediyorum.

Yeni sayımızda görüşmek dileğiyle,

**Ramazan BİÇER**

Editör

# AVRUPA BİRLİĞİ-TÜRKİYE MALİ İŞBİRLİĞİ VE AVRUPA YATIRIM BANKASI MALİ ARAÇLARININ VERGİSEL DURUMU

Mehmet ASLAN  
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

## 1. Giriş

Türkiye'nin yaklaşık yarım yüzyıllık Avrupa Birliği ile olan ilişkisinin çeşitli dönemlerde farklılıklar gösteren boyutları olmuştur. Halen üyelik sürecinde müzakereler devam etmektedir. Avrupa Birliği (AB) ile imzalanan Ankara Anlaşması ile başlayan ortaklık ilişkisinden itibaren çeşitli dönemler itibari ile farklı prosedürlere tabi olarak AB mali yardımları, günümüzde artarak devam etmektedir. Bu çalışmanın amacı; AB'nin Türkiye'ye yönelik olarak hibe ve kredi şeklindeki mali yardımları hakkında kısaca bilgi verildikten sonra bu yardımların genel olarak kredi boyutunu oluşturan Avrupa Yatırım Bankası (AYB) tarafından verilen mali yardımlara ilişkin araçların teorik boyutu ve vergisel durumu hakkında tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktır<sup>1</sup>.

## 2. Genel Hatları ile Avrupa Birliği Mali Yardımları

AB'nin, kurucu anlaşmaları olan “*Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Anlaşma*” ve “*Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Anlaşma*”lara<sup>2</sup> kadar uzanan bir tarihi geçmişi olan mali yardımlarının temel görevi, bir ortak pazarın kurulması ve üye ülkelerin ekonomi politikalarının kademeli olarak uyumlu gelişmesini, sürekli ve dengeli biçimde genişlemesini, istikrarın devamı ve Antlaşmaya bağlı ülkeler arasındaki sıkı ilişkilerin ve yaşam standartlarının hızla artmasını sağlamaktır<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Bu çalışmada ifade edilen görüşler ve değerlendirmeler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nı bağlamaz.

<sup>2</sup> Anılan Anlaşmalar için bkz. Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar (AET, AKÇT, AAET), Cilt:1, Ankara, 1993; Özdemir, Salih., Avrupa Birliği Temel Anlaşmalarına İlişkin Açıklayıcı Not, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001; Özdemir, Salih., Avrupa Topluluğunda İkinci Mevzuat ve Karar Alma Usulleri, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001; Reçber, Kamuran., Avrupa Birliği Mevzuatı, Ezgi, Bursa, 2003.

<sup>3</sup> Bu amaçlara ulaşmak için, Avrupa Sosyal Fonu'nun kurulması ve yeni kaynakların yaratılması ile Topluluğun ekonomik genişlemesine yardımcı olmak amacıyla oluşturulan mali yardımlar, genel olarak hibeler ve krediler olarak iki başlık altında toplanabilir. 2005 yılı itibari ile 150 milyar Euro'luk toplam Birlik Bütçesinin 106.3 milyar Euro'su hibelerden oluşmaktadır. Bkz. Karabacak, Hakan., “Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye ile Mali İşbirliği”, Maliye Dergisi, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004, s.70; Bilici, Nurettin., Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme), 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2005, s.72



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Ayrıca mali yardımlar, verildiği bütçe kalemleri bakımından ise genel olarak ikiye ayrılmaktadır.

**a- Avrupa Yatırım Bankası aracılığı ile sağlanan mali yardımlar:** Roma Anlaşması ile 1957 yılında kurulan AYB, AB'nin finansman kuruluşu olarak, kamu ve özel sektör kuruluşlarına uzun vadeli finansman sağlamak suretiyle Birliğin politik hedeflerinin hayata geçirilmesine yardımcı olmaktadır<sup>4</sup>. Üye ülkelerin kendi bütçelerinden katkı sağladıkları AYB, Birlik içinde tüzel kişiliğe ve mali özerkliğe sahiptir. Mali yardımlar, daha çok proje bazında ve Bankanın kendi öz kaynaklarından finanse edilecek şekilde verilmektedir. Bu konuya ileriki bölümde ayrıntılı olarak değinilecektir.



**b- Avrupa Birliği Genel Bütçesinden sağlanan mali yardımlar:** Birlik bütçesinden üye ülkelere ve üçüncü ülkelere hibe veya özel koşullu kredi biçiminde kaynak sağlanabilmektedir. Her ne kadar Avrupa Birliği'nin bütçe yapısı ve tarihsel süreç içinde geçirdiği değişimler, mali yardımları doğrudan etkilese de, bu çalışmanın konusunu oluşturmaması nedeniyle ve başka bir çalışmada ele alınması gerektiğinden, üzerinde durulmayacaktır. 1 Temmuz 1967 tarihinde bütçelerin birleştirilmesi ile Avrupa Toplulukları Bütçesi adını alan ve bütçede birlik ilkesi etrafında çok yıllık mali planlar esas alınarak oluşturulmaktadır<sup>5</sup>. 2007-2013 dönemine ait 4. mali plan kabul edilmiştir.

<sup>4</sup> Avrupa Yatırım Bankası, Türkiye'deki Avrupa Yatırım Bankası Kredileri, 2006, www.eib.org

<sup>5</sup> Avrupa Birliği Bütçesi hakkında ayrıntı için bkz. Bilici, a.g.e., s.73 vd.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Bütçe harcamalarının büyük bir kısmı; tarım harcamaları, yapısal harcamalar, dış faaliyetlere yönelik harcamalar, katılım öncesi yardımlar, iç politikalar ve idari harcamalar şeklinde altı başlık altında gerçekleştirilmektedir<sup>6</sup>. Üçüncü ülkelere yönelik AB mali yardımları genel olarak hibe ve kredi paketleri olarak ve ülke grupları dikkate alınarak çeşitli ikili ve bölgesel anlaşmalara göre yapılmaktadır. Bu ülke grupları ise; Afrika-Karayip ve Pasifik Ülkeleri, Aday Ülkeler, Akdeniz Ülkeleri, Bağımsız Devletler Topluluğu (BDT) Ülkeleri ile Asya ve Latin Amerika Ülkeleridir.



### 3. Avrupa Birliği-Türkiye İlişkisinin Mali İşbirliği Boyutu

**a- Helsinki Zirvesi öncesi dönem:** AB-Türkiye mali işbirliği<sup>7</sup>, ortaklık ilişkisinin başlangıcından Gümrük Birliği'nin tamamlanmasına kadar olan dönemde (1964-1996), esas olarak Mali Protokollerle yürütülmüştür. Türkiye'nin sosyal ve ekonomik gelişmesini teşvik amacıyla 1964-1981 yılları arasında üç Mali Protokol ile bir Tamamlayıcı Protokol imzalanmıştır. 1981 yılı sonrasında 600 milyon Euro tutarında Dördüncü Mali Protokol hazırlanmış, ancak Yunanistan'ın vetosu nedeniyle yürürlüğe girememiştir.

Mali Protokoller kapsamındaki yardım türü ağırlıklı olarak hibelerden, ayrıca AYB ve Topluluk kaynaklı kredilerden oluşmaktadır. 32 yıllık bu dönemde 1.433 milyon Euro tutarında yardım öngörülmesine rağmen kullanılabilen yardım toplam 830 milyon Euro seviyesinde kalmıştır.

<sup>6</sup> Karabacak., a.g.m., s.71 vd

<sup>7</sup> Avrupa Birliği – Türkiye mali işbirliği hakkında ayrıntı için bkz. Bilici., a.g.e., s.106 vd; Karluk, Rıdvan., Avrupa Birliği ve Türkiye, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2003, s.757 vd; Alptürk, Ercan., “Avrupa Birliği Hibe ve Mali Yardımları”, Vergi Sorunları, Sayı:219 Aralık 2006, s.72-78; Bilici, Nurettin., Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye, Akçağ, Ankara, 1997

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

1 Ocak 1996'da tamamlanan Gümrük Birliği çerçevesinde ise, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile Türkiye'ye, Avrupa Birliği bütçe kaynaklarından ve Topluluğun Akdeniz ülkelerine yönelik programından kredi ve hibe yardımları öngörülmüştür. 1996-1999 döneminde hibe yardımlar Bütçe Kaynaklı Yardım, MEDA<sup>8</sup>, İdari İşbirliği Fonu gibi başlıklar altında toplanmış ve 768 milyon Euro'luk yardım öngörülmüştür. Ancak bu yardımın kullanımı Yunanistan'ın engellemesi nedeniyle 52 milyon Euro gibi düşük bir seviyede kalmıştır<sup>9</sup>.

**b- Helsinki Zirvesi sonrası dönem:** AB'nin Aralık 1999 tarihinde gerçekleştirdiği Helsinki Zirvesi'nde, Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliği adaylığının teyit edilmesiyle Türkiye - Avrupa Birliği ilişkilerinde yeni bir sürece girilmiş ve bu gelişme, Türkiye'ye sağlanan mali yardımın niteliği ve miktarında değişikliğe sebep olmuştur. AB, bu süreçte Türkiye'nin diğer aday ülkelerle eşit koşullarda yer alacağını belirterek Aralık 2001'de kabul ettiği "Türkiye için Katılım Öncesi Mali Yardıma Yönelik Çerçeve Tüzük<sup>10</sup>" ile Türkiye'ye yapılacak hibe niteliğindeki mali yardımları tek bir çerçeve altında toplamıştır.

Çerçeve Tüzük'ten önce mali yardım; MEDA, Türkiye'ye Ekonomik ve Sosyal Kalkınma Yardımı ve Türkiye - Avrupa Birliği Gümrük Birliği'ni Güçlendirme Yardımı olmak üzere üç ayrı bütçe kalemi altında toplanmıştı. Bu tüzükle mali yardımlar tek bir bütçe kalemine aktarılmıştır. Türkiye için katılım öncesi mali yardım tüzüğü, ulaştırma ve çevre altyapısı ile bölgesel ve kırsal kalkınma programlarına yatırım dahil bu alanlardaki tüm programları desteklemektedir.

Tek Çerçeve Tüzükte belirtilen esaslara göre diğer aday ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de mali yardım, Topluluk müktesebatına uyumun hızlandırılması ve Türkiye ekonomisinin dış pazardaki rekabet baskısıyla başa çıkma kapasitesinin geliştirilmesi için kurumsal yapının güçlendirilmesi ve yatırım konularına odaklanmaktadır. Topluluk, Türkiye'de sivil toplumun gelişmesi için destek vermekte, Türkiye ve AB arasında, Türkiye ve diğer aday ülkeler arasında ve Türkiye ile bölgedeki diğer ülkeler arasında sınır ötesi işbirliğini teşvik etmektedir<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Mediterranean Economic Development Area-Akdeniz Ekonomik Kalkınma Alanı

<sup>9</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği – Türkiye Mali İşbirliği, [www.ikv.org.tr](http://www.ikv.org.tr)

<sup>10</sup> Türkiye için katılım öncesi mali yardımı, 17 Aralık 2001 tarih ve 2500/2001/EC sayılı Konsey Tüzüğü ile 26 Şubat 2001 tarih ve 390/2001/ EC sayılı Konsey Tüzüğü düzenlemektedir.

<sup>11</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e.,

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Bu yeni dönemde Avrupa Birliği tarafından sağlanacak mali yardımların Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program'da yer alan önceliklere uygun projeler kapsamında hayata geçirilmesi; ayrıca Türkiye'de de diğer aday ülkelerle aynı kurumsal yapılanmanın gerçekleştirilmesi, aynı terminolojinin kullanılması; üye devletlerin adaylarla ve adayların birbirleri ile ilişkilerinin güçlendirilmesi açısından "Merkezi Olmayan Yapılanma" oluşturulması gerekmiştir. Türkiye söz konusu yapılanmayı 2001 yılında kurmuştur<sup>12</sup>.

Merkezi Olmayan Yapılanma, son sorumluluğun Avrupa Birliği Komisyonu'nda olması şartıyla, Türkiye'ye yönelik Avrupa Birliği mali yardımlarının yönetim ve sorumluluğunun Türkiye'ye devredilmesini sağlayan mekanizmadır. Bu yapılanma içinde birimler arasında farklılaşma ve birbirini kontrol ve denetim ön plana çıkmaktadır. Mali işbirliğinin programlama, uygulama, izleme ve denetim aşamalarının farklı birimler tarafından ancak sıkı bir koordinasyon içinde yürütülmesi esas alınmaktadır<sup>13</sup>.



***c-Katılım Öncesi Mali Araç-IPA<sup>14</sup> Dönemi (2007-2013):*** AB, 2007-2013 dönemi için programlarını<sup>15</sup> "IPA" olarak tek bir finansal enstrüman altında toplamıştır<sup>16</sup>. 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe giren IPA'nın amacı katılım sürecinde ve katılım öncesi süreçte yer alan aday ülkelerin proje ve

<sup>12</sup> 18 Temmuz 2001 tarih ve 2001/ 41 sayılı Başbakanlık Genelgesi. Ayrıca Bkz. Ormanoğlu, Burhan., "Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardımları Kapsamında Merkezi Olmayan Yapılanma Sistemi", Bütçe Dünyası, Sayı:23, Sonbahar 2005, s.14-17

<sup>13</sup> İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e.,

<sup>14</sup> Katılım Öncesi Mali Yardım Araç (Instrument of Pre-Accession Assistance-IPA)

<sup>15</sup> PHARE, ISPA, SAPARD, CARDS ve Türkiye-KÖMY

<sup>16</sup> Baygün, Sema Özkuten., "Türkiye-AB Katılım Öncesi Mali İşbirliği ve AB Katılım Öncesi Mali Yardımların 2007-2013 Dönemi Perspektifi", Dış Ticaret Müsteşarlığı, [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr); Sarı, Arzu Odabaşı., Avrupa Birliği Uyum Politikası, Katılım Öncesi Mali Araçları ve Türkiye, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2004



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

programlarının finansmanı için AB'nin 2007 - 2013 bütçe döneminde tek bir mali çerçeve oluşturmaktır<sup>17</sup>. Türkiye, Hırvatistan ve Makedonya aday ülke olarak; Arnavutluk, Bosna-Hersek, Sırbistan ve Karadağ ise potansiyel aday ülkeler olarak IPA kapsamındadırlar.

IPA bileşenleri aşağıdadır<sup>18</sup>:

- Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma
- Bölgesel ve Sınır Ötesi İşbirliği
- Bölgesel Kalkınma
- İnsan Kaynaklarını Geliştirme
- Kırsal Kalkınma.



#### 4. Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Yönelik Mali Yardımları

##### a- Genel Olarak Avrupa Yatırım Bankası

AYB, Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Antlaşmasında belirtilen amaçlara ulaşabilmek ve Topluluğun ekonomik gelişmesini desteklemek için anılan Antlaşmanın 129. ve 130. maddeleri gereğince 1958 yılında kurulmuş ve Amsterdam Antlaşmasının 266. ve 267. maddeleri ile yeniden tanımlanarak, tüzel kişiliğe ve mali özerkliğe sahip olmuştur<sup>19</sup>. Bankanın temel amacı, AB'nin çıkarları doğrultusunda, Ortak Pazar ilkelerine ters düşmeyecek şekilde özkaynaklarını kullanarak ve sermaye piyasası araçlarını kullanarak,

<sup>17</sup> IPA ile ilgili olarak ayrı bir çalışmada değerlendirmelerde bulunmak yararlı olacaktır. Zira mali işbirliğinin çerçevesinin tümüyle değişmesi söz konusudur.

<sup>18</sup> Yüncüler, Banış., "Avrupa Birliği Mali Yardımları Bağlamında Türkiye'nin 2007-2013 Perspektifi", Sunum, Bursa, 4.11.2006, [www.bursab.org.tr](http://www.bursab.org.tr); Edirne Valiliği, "Katılım Öncesi Mali Yardım Araç (Instrument of Pre-Accession Assistance-IPA)", [www.edirne.gov.tr](http://www.edirne.gov.tr); Karabacak, Nihal Samsun., "Avrupa Birliği'nin 2007-2013 Dönemi Bütçesi", Bütçe Dünyası, Sayı:24, s.16-23

<sup>19</sup> Avrupa Yatırım Bankasının yapısı, hedefleri, kaynakları hakkında ayrıntı için bkz. Karluk., a.g.e., s.632; Karabacak., a.g.m., s.70 vd; Biliçi., a.g.e., 72-73; İktisadi Kalkınma Vakfı, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar Rehberi, İstanbul, 2003, s.53; Avrupa Yatırım Bankası, a.g.m.; Köstepen, Can., Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Sağlanan Kredi İmkanları, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2001; Yıldız, İsmet., Helsinki Sonrası Türkiye'nin Avrupa Yatırım Bankası Kredi İmkanları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2002

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

AB içinde dengeli bir kalkınmayı sağlamaktır. Açtığı krediler ile ekonominin alt yapı, enerji, sanayi, hizmet ve tarım sektöründeki projelerin finansmanına katılır. Büyük ölçekli projeler, bu proje için açılan kredilerle desteklenirken, küçük ve orta ölçekli projeler global krediler ile finanse edilir. Maastricht Antlaşmasına göre, AYB'nin kar amacı gütmeksizin borç ve teminat vererek ekonominin tüm sektörlerinde projelerin finansmanını destekleyeceği belirtilmiştir<sup>20</sup>.

### Avrupa Yatırım Bankası kredileri<sup>21</sup>:

- **Global Krediler:** Bu krediler banka, leasing kuruluşları ve mali kurumlara sunulmaktadır. 25 milyon euro'ya kadar olan yatırım projeleri uygun görülmektedir.
- **Risk sermayesi (venture capital):** 1997'den bu yana, Avrupa Yatırım Bankası küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin teknolojik yenilenmelerine dayalı gelişimlerini risk sermaye olanakları sunarak desteklemektedir.
- **Bireysel Krediler:** Bankalar dahil, özel ya da kamu sektörü bu kredilerden yararlanabilmektedir. 25 milyon euro'yu geçen projeler uygun olarak kabul edilmektedir. Faiz oranları, Bankanın fonlama maliyetine göre belirlenmektedir.
- **Yapısal Mali Olanaklar:** Genel olarak Birlik düzeyinde kullanılsa da üye olmayan ülkeler de bu olanaklardan yararlanabilmektedir. Bu başlık altındaki mali kaynaklar, 1,5-2,5 milyar euro'luk operasyonların yönetimi için kullanılmaktadır.



**Avrupa Yatırım Fonu:** AYB, AB Komisyonu ve Avrupalı çeşitli mali kurumların ortaklığında 1994'te kurulmuştur. Çeşitli risk sermayesi ve garanti enstrümanları ile AYB'nin özellikle global kredilerini tamamlayıcı işlev üstlenir. Banka, kurulduğu 1958 yılından bu yana Birliğe üye ve partner ülkelerdeki projelerin desteklenmesi için 540 Milyar Euro'dan fazla finansman sağlamıştır<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Karluk., a.g.e., s.633

<sup>21</sup> Avrupa Yatırım Bankası tarafından verilen krediler hakkında ayrıntı için bkz. Karluk., a.g.e., s.664; Çal, Sedat., "Avrupa Birliği Kredi Olanakları", Sunum, 17.6.2005, [www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr); İstanbul Büyükşehir Belediyesi, "Avrupa Birliği", <http://www.ibb.gov.tr/tr-TR/AvrupaBirligi/>; Bilici., a.g.e, 72-73, 114-117; Avrupa Yatırım Bankası., a.g.e., s.3-6

<sup>22</sup> Banka tarafından verilen kredilerin istatistiği verileri için bkz. Avrupa Yatırım Bankası., a.g.e., s.3 vd; Karluk., a.g.e., s.354-356; Avrupa Yatırım Bankası., [www.eib.org](http://www.eib.org); Avrupa Birliği Bilgi Merkezi, "Avrupa Yatırım Bankası (AYB) Kredileri", [www.abinfoturk.net](http://www.abinfoturk.net), [www.deltur.cec.eu.int](http://www.deltur.cec.eu.int).

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

### *b- Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye*

Banka, Türkiye'ye, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye arasındaki Ortaklık Anlaşmasına ek olarak imzalanan Mali Protokoller çerçevesinde uygun görülen projeleri finanse etmek için kredi vermektedir. Çeşitli dönemlerde, farklı programlar altında Türkiye, Bankanın çeşitli kredilerinden faydalanmıştır.

AYB, 60'lı yılların ortalarından beri Türkiye'de aktif olarak faaliyettedir. Bankanın, AB üyesi olmaya hazırlanan bu ülkeye sağlamış olduğu finansman miktarı 2001-2005 seneleri arasında 3,1 Milyar Euro'ya ulaşmış bulunmakla, bu miktar aynı zamanda ülkenin ekonomik gelişmesine destek sağlamaya yönelik taahhüdünün de bir göstergesidir. AYB fonlarından faydalanan kamu ve özel sektör

mensupları, yabancı yatırımcıların yanı sıra, merkezi ve yerel yönetimler, yerel bankalar ve sanayi kuruluşlarıdır<sup>23</sup>.

AYB, Türkiye'nin Birliğe üye olma sürecindeki gelişimini desteklemek amacıyla faaliyetlerini öncelikli olarak aşağıda açıklanan sektörlerde yoğunlaştırmaktadır.<sup>24</sup>:

- Özel sektörünün desteklenmesi: Bankanın sunmuş olduğu finansal enstrümanlar yelpazesinin genişletilmesi ve yerel para birimi bazında kredi sağlanması suretiyle yabancı kökenli şirketlerin yanı sıra özellikle de ulusal özel sektörün teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle kırsal kesim planlarını hedef alan doğrudan yabancı yatırımlara tanınan öncelikler devam ederek, bu bağlamda az gelişmiş bölgelerdeki gelişmeyi teşvik eden projelerin yanı sıra sınır ötesi ticareti veya bölgesel entegrasyonu canlandıracak girişimler de özellikle desteklenmektedir.
- AYB, kredi desteğini belediyelere, şehir içi taşımacılık sektörüne, katı atık ve ısıtma hizmetleri ile su tedarik işletmelerine genişletmek suretiyle altyapı sektörünü teşvik desteklemeye devam edecektir. AYB aynı zamanda kamu sektörünün deniz ve hava limanları ile kara ve demiryolu yatırımlarını da desteklenmektedir.
- Banka, kamu ve özel sektör kuruluşlarının enerji üretimi, taşımacılık ve dağıtım alanları ile enerjinin verimliliğine yönelik yatırımlarına refakat etmek suretiyle enerji sektörü de desteklenmektedir.
- AYB, yerel banka ve finansal kurumlarla işbirliği içerisinde finansal kaynakların emre amadeliğini ve çeşitliliğini sağlamakta, müşteriye en uygun koşullarda finansman olanakları sunmakla ülkedeki yatırım ortamının iyileştirilmesini hedef almaktadır.

AYB'nın Akdeniz ülkelerine yönelik Avrupa-Akdeniz Ortaklığı ve Akdeniz Ortaklığı kredi paketleri, aday ülkelere yönelik Katılım Öncesi Yardım İmkânı, Marmara Deprem

<sup>23</sup> Avrupa Yatırım Bankası., a.g.e., s.2

<sup>24</sup> Avrupa Yatırım Bankası., a.g.e., s.2

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Kredileri (TERRA) ve Gümrük Birliği'ni desteklemeye yönelik kredi paketinden Türkiye yararlanabilmektedir. Global krediler kapsamındaki AYB fonları, Türkiye'deki beş ortak banka aracılığıyla sanayi, hizmet ve turizm sektöründe faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli özel sektör projelerine aktarılacaktır. Türkiye'deki beş ortak bankanın arasında, AYB'nın uzun bir dönemden bu yana ortaklık ilişkisi içinde olduğu Türkiye Sınai Kalkınma Bankası ile Türkiye Vakıflar Bankasının yanı sıra, üç "yeni" ortak banka (Türkiye Kalkınma Bankası, Türkiye Halk Bankası ve Ziraat Bankası) da bulunmaktadır<sup>25</sup>.

AYB, ortaklık kurduğu üç yeni Türk bankasına, sunulacak projelere uzun vadeli kredi sağlama kapasitelerini güçlendirmeyi öngören uzun vadeli bir teknik yardım anlaşması imzalayarak destek sağlayacaktır. Bu teknik yardım AYB'nın, AYB-AB Komisyonu'nun yakın bir süre önce oluşturduğu FEMIP<sup>26</sup> Teknik Yardım Fonu'ndan Türkiye'ye sağladığı ilk hibe finansmanını oluşturmaktadır<sup>27</sup>. 1995-2004 yılları arasında AYB'den sağlanan 3,3 Milyar euro kredinin sektörel dağılım yüzde olarak şöyledir: Telekom % 1, Ulaştırma % 18, TERRA % 14, Eğitim % 1, Enerji % 7, KOBİ (Global Krediler) % 32, Doğrudan Sermaye Girişi (Özel sektör- katılım öncesi program) % 12 ve Atıksu % 14<sup>28</sup>.



<sup>25</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Delegasyonu, "Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye", [www.deltur.cec.eu.int](http://www.deltur.cec.eu.int)

<sup>26</sup> Avrupa-Akdeniz Yatırım ve Ortaklık İmkânı (Facility for Euro-Mediterranean Investment and Partnership)

<sup>27</sup> Avrupa Komisyonu Türkiye Delegasyonu, a.g.m.,

<sup>28</sup> Çal., a.g.s.,



### 5. AYB Mali Araçlarının MEDA Anlaşması Kapsamında Vergisel Durumu

#### a- Avrupa-Akdeniz Ortaklığı ve MEDA Programı

Bankanın Türkiye'ye yönelik mali yardımlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumuna bakmak gerektiğinde öncelikle halen bazı hükümleri yürürlükte olan ve Türkiye tarafından 19.03.1999 tarihinde imzalanan ve 30.06.2000 tarih ve 4590 sayılı Kanunu<sup>29</sup> ile onaylanması uygun bulunan “MEDA Programı ve Avrupa Yatırım Bankası'nın Akdeniz Ülkelerindeki Diğer Malî Anlaşmaları Çerçevesinde Malî ve Teknik İşbirliğinin Uygulanmasına İlişkin Çerçeve Anlaşması”<sup>30</sup> (MEDA Anlaşması)'nın ilgili hükümlerine bakmak gerekir. Anılan Anlaşma, 1995 Barselona Bildirgesi ile kurulan Avrupa-Akdeniz Ortaklığı'nın mali aracı olan MEDA Programı'nın Türkiye'de uygulanması için Avrupa Birliği ile Türkiye arasında imzalanan anlaşmadır<sup>31</sup>.

Akdeniz ülkeleri içerisinde sadece Türkiye'ye ait projelerin Avrupa Parlamentosu onayına sunulması gereği aksaklıklara yol açmış olmakla birlikte MEDA Programı Türkiye'nin yararlandığı en önemli hibe niteliğindeki mali yardımı oluşturmuştur. 2000-2006 dönemi için ikincisi uygulamaya koyulan MEDA Programı adaylık döneminde de Türkiye'ye yönelik başlıca finansman kaynağı olmuştur. Katılım öncesi stratejisi çerçevesinde Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program'da yer alan öncelikler doğrultusunda kullanılan Türkiye'ye yönelik hibe nitelikli yardımlar, tek bir çerçeve altında toplanmıştır<sup>32</sup>.



<sup>29</sup> 07.07.2000 tarih ve 24102 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> MEDA Anlaşması, 10.08.2000 tarih ve 2000/1147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde 10.09.2000 tarih ve 24166 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>31</sup> Avrupa-Akdeniz Ortaklığı ile ilgili ayrıntı için bkz. Arakon, Maya., Avrupa-Akdeniz Ortaklığı Mali Araç MEDA ve Türkiye, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2002

<sup>32</sup> Arakon., a.g.e., s.1

**b- MEDA Anlaşması ve Vergisel Durum**

Anılan Anlaşmanın “Vergi ve Gümrüğe İlişkin Hükümler” başlıklı 8. Maddesinde;

*“1. Türkiye’de ödenecek vergiler, gümrük vergileri ve diğer yükümlülükler, Topluluk fonları tarafından karşılanamaz.*

*2. Topluluk tarafından finanse edilen sözleşmelere Türkiye tarafından, uygulanan vergi ve gümrüklere ilişkin hükümler Spesifik Finansman Anlaşmasının Genel Usul ve Şartlarında yer almaktadır. Türkiye, bu hükümlerin zamanında ve etkin uygulanmasını sağlamak için gerekli tüm tedbirleri alacaktır.*

*3. AYB tarafından Çerçeve Anlaşmasının Ek II’sine dayanarak yapılan sözleşmelerde, Türkiye bahse konu Ek II’de yer alan vergi ve gümrük yükümlülüklerini yerine getirecektir.*

*AYB tarafından finanse edilen velveya yürütülen proje veya faaliyetlere ilişkin sözleşmelere, Türkiye tarafından uygulanan vergi hükümleri, işbu Çerçeve Anlaşması’nın Ek II’sinde tanımlanmıştır”*

hükmüne yer verilmektedir.

Bu hükümlerine göre, Avrupa Birliği’nin mali yardımlarla ilgili genel hükmü gereğince, Topluluk bütçesinden hiçbir durumda vergiler, gümrük vergileri ve diğer yükümlülüklerin karşılanması mümkün olamayacaktır. Burada önemli bir husus, Türkiye tarafından verilen katkının istisna kapsamına dahil edilmemiş olmasıdır. Burada Türkiye katkısından bahsedilmemiş olması önemlidir. Zira AB için kendi bütçesinden Türkiye’nin vergi ve vergi benzeri ödemelerin yapılmasına izin vermemektedir. Türkiye ise Anlaşma yapılırken projelerdeki kendi payına vergi istisnası tanımamıştır. Bu durum büyük maliyetlerle yapılmak zorunda olan projelerde yüklenicilerin yerel katkının toplanmasındaki güçlükler bir yana bir de bu katkıdan vergi ödenmek zorunda kalmalarına neden olmuştur.

Bununla birlikte yukarıdaki madde de belirtilen vergilendirmeye ilişkin genel usul ve şartlar ise sözkonusu Anlaşmanın Ek.I.1. başlıklı bölümün “Vergi ve Gümrük Hükümleri” başlıklı 19. Maddesinde ayrıntılı şekilde ama dar bir kapsamda belirtilmiştir.

Bu Maddenin değişik fıkralarında;

- İşbirliği kapsamında Topluluk tarafından finanse edilen kamu sözleşmeleri ile ilgili olarak, Türkiye’nin uygulayacağı vergi ve gümrük düzenlemelerinin, en avantajlı ülkeye veya uluslararası kuruluşa uygulanandan daha az lehte olamayacağı hüküm altına alınmaktadır.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

- Ayrıca, Topluluk tarafından finanse edilen kamu sözleşmelerin Türkiye’de öngörülen damga ve kayıt vergisine tabi tutulmayacağı;
- Devlet, yerel yönetim birimleri, kamu kurumları ve kamu-yararı gözeten dernekler için Topluluk tarafından finanse edilen mallar, işler ve hizmetlerin Katma Değer Vergisi ve benzeri vergilerden muaf olacağı;
- Topluluk tarafından finanse edilen hizmet sözleşmelerini yürüten, ancak Türkiye vatandaşı olmayan ve Türkiye’de ikamet etmeyen gerçek kişilerin bu sözleşmeler süresince Türkiye’de gelir vergisi veya işletme sermayesi vergisine tabi olmayacakları;
- Aynı şekilde, tüzel kişilerin de, Türkiye’de sürekli kuruluşları veya merkez şubeleri olmaması kaydıyla kurumlara ilişkin vergilerden istisna olacakları, bununla birlikte iş ve tedarik sözleşmelerinden doğan kâr ve/veya gelirler, bu kâr ve/veya gelirleri elde eden gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de sürekli kuruluşları veya merkez şubelerinin bulunması halinde, Türkiye tarafından onaylanan ilgili çifte vergilendirme anlaşmasıyla sağlanan düzenlemelere uygun olarak Türkiye’nin vergi sistemine göre vergilendirilecekleri;
- Kamu tedarik sözleşmesine konu olan malların Türkiye’ye ithalde alınan vergi ve resimlere tabi olmaksızın ithal edilecekleri gibi hükümlere yer verilmiştir.

Ayrıca MEDA Anlaşması’nın II numaralı eki olan “Türkiye, Avrupa Topluluğu ve Avrupa Yatırım Bankası Arasında Üç Taraflı Çerçeve Anlaşması”nın “AYB’nin Vergilendirilmesi” başlıklı 3. maddesinde; “İşbu Genel Şartlarda öngörülen faaliyetleri konusunda, AYB’ye tahakkuk eden faiz, kâr payı ve diğer bütün ödemeler, aynı zamanda AYB’nin varlıkları ve gelirleri, bütün vergilerden muaf olacaktır. AYB’nin Genel Şartlar tarafından öngörülen herhangi bir hususla bağlantılı faaliyetleri nedeniyle, AYB ya da varlıkları herhangi bir vergiye tabi olmayacaktır. AYB’nin, Türk Vergi Yasasına tabi finans kurumları ile Türkiye’deki olağan faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan, likid yatırımlarının vergilendirme işlemi Türkiye’de yürürlükte olan kanun ve düzenlemelere göre yapılacaktır” denilmektedir.

Bu hükme göre, AYB’ye tahakkuk eden faiz, kâr payı ve diğer bütün ödemeler ile aynı zamanda AYB’nin varlıkları ve gelirlerinin Türkiye’deki bütün vergilerden muaf olmasını sağlamaktadır. Bununla kredi bulmakta zorlanan Türkiye’nin AYB aracılığı ile büyük projelere kredi temininde kolaylıklar sağlanmak istenmiştir.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Sözkonusu Anlaşmanın “En Fazla Gözetim Muamelesi” başlıklı 5. maddesinde ise; *“Türkiye, işbu Anlaşma uyarınca AYB tarafından finanse edilen projelerin ve bunların yürütülmesi için yapılan sözleşmelerin, özellikle vergi ve gümrükler hususunda, gümrük birliği yaratan anlaşma dışında, benzer konularda herhangi bir uluslararası finans kurumu veya uluslararası anlaşma tarafından finanse edilen proje veya sözleşmelere uygulanan muameleden daha az lehte olmayan muameleden faydalanmasını temin edecektir”*

hükmüne yer verilmiştir. Böylece, ileriye dönük olarak projelere Türkiye tarafında tanınacak vergi istisnalarından yararlanma amacı güdülmüştür.

### 6. AYB Mali Araçlarının Çerçeve Anlaşma Kapsamında Vergisel Durumu

Anlaşma ve Tebliğin vergi ile ilgili uygulamada yaşanan sorunları çözmede yetersiz kalması nedeni ile daha kapsayıcı bir düzenleme yapmak amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda Türkiye ile AB arasındaki idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması amacıyla imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile AB arasındaki mali işbirliği çerçevesinde temin edilecek mali yardımların uygulanmasına ilişkin “Çerçeve Anlaşma”, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 22.2.2005 tarih ve 5303 sayılı Kanunla<sup>33</sup> onaylanması uygun bulunmuş, Bakanlar Kurulu’na 17.3.2005 tarih ve 2005/8636 sayılı Kararla<sup>34</sup> onaylanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, Çerçeve Anlaşma’nın vergi istisnaları ile ilgili hükümlerinin uygulama usul ve esaslarını belirleyen 1 Sıra No’lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği<sup>35</sup>, yürürlüğe girmiştir. Anılan Tebliğ ile, 85 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin (F) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. KDV yönünden mükellefiyeti bulunmayan Avrupa Topluluğu<sup>36</sup> (AT) yüklenicilerine yapılacak KDV iadelerinin usul ve esaslarını belirleyen 2 Sıra No’lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği<sup>37</sup> yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, AT yüklenicilerine AT sözleşmesi kapsamında tedarik ettikleri mallar ve/veya hizmetler ve/veya işler ile bağlantılı harcamaları nedeniyle ödedikleri özel tüketim vergilerinin iadesine ilişkin 1 Sıra No’lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması

<sup>33</sup> 26.2.2005 tarih ve 25739 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>34</sup> 15.4.2005 tarih ve 25787 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>35</sup> 20.5.2005 tarih ve 25820 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>36</sup> “AT yüklenicisi, AT sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan ve/veya hibe sözleşmesini yürüten gerçek ve tüzel kişiler olarak kabul edilir. AT yüklenicisi terimi ayrıca, yerleşik eşleştirme danışmanları olarak da bilinen, katılım öncesi danışmanları, ve bir eşleştirme anlaşması veya sözleşmesine dahil uzmanları da kapsar.” (Çerçeve Anlaşma, EK-A/8. madde 12. fıkra)

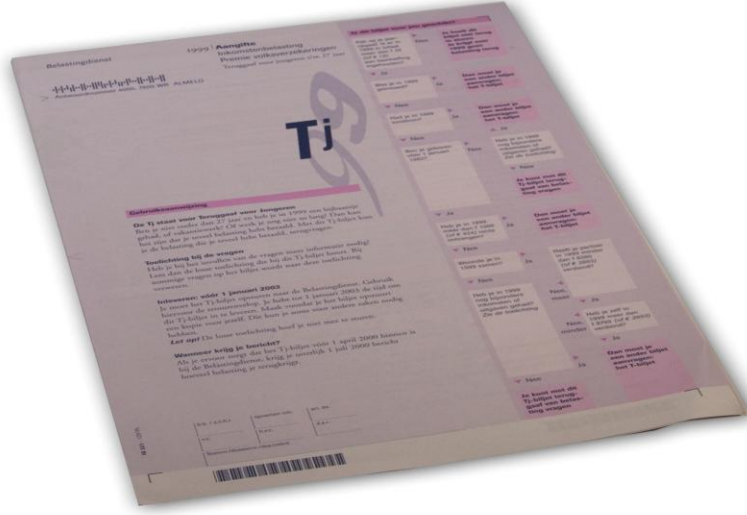
<sup>37</sup> 20.04.2006 tarih ve 26145 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Genel Tebliği'nde yer alan usul ve esaslara ilave olarak yapılan açıklamalar ile iadeye ilişkin vergi dairesince yapılacak iş ve işlemlere yönelik açıklamalara ise 3 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde<sup>38</sup> yer verilmiştir.



Söz konusu Anlaşma'nın 1. maddesinde;

*“1. Bu Çerçeve Anlaşma'nın amacı, Türkiye'ye yapılan mali yardımlara ilişkin olarak Türkiye ile Topluluk arasındaki idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması ve bunlar üzerinde anlaşılması ve böylelikle, Çerçeve Anlaşmada yer alan ve Türkiye ile Topluluğu Çerçeve Anlaşmanın 12. Maddesinden dolayı bağlayan hükümleri, EK C de sıralanan Finansman Anlaşmaları ile TEDBİRLER için, değiştirmektir. Bununla uyumlu olarak, Çerçeve Anlaşmada yer alan ve Türkiye ile Avrupa Yatırım Bankasını ve Komisyon ile Avrupa Yatırım Bankasını bağlayan hükümler değişmeden muhafaza edilirler ve dolayısıyla bu Çerçeve Anlaşmadan, etkilenmezler”*

denilmekte ve AYB'nın MEDA Anlaşmasının yürürlükteki hükümleri kapsamında olduğundan dolayı Çerçeve Anlaşma kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmektedir. Buna göre AYB'nın mali yardımlarının vergisel hükümleri MEDA Anlaşmasından değerlendirilecektir.

Bununla birlikte, FEMIP gibi AYB tarafından AB bütçesinden karşılanan hibe uygulamalarında ise, hibenin şartlarının oluşması ile, bu hibeden yararlanılarak yapılan sözleşmeler Çerçeve Anlaşmanın kapsamındaki vergi istisnalarına ilişkin maddelerinden yararlanacaktır.

<sup>38</sup> 29.08.2006 tarih ve 26274 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 7. Değerlendirme

Avrupa Birliği'nin mali yardımları kapsamında önemli bir yere sahip olan ve Türkiye'nin her geçen gün önemini daha da kavrayıp değerlendirmeye aldığı bununla paralel olarak her alanda gelişmekte olan ve üyelik öncesi birçok alanda yapısal reformların ve yatırımların yapılmasında önemli bir finans kaynağı olan Avrupa Yatırım Bankası kredi ve diğer mali araçlarının özellikle MEDA Anlaşması ve Çerçeve Anlaşma kapsamındaki konumları ve vergisel durumları üzerinde durulan bu çalışmada belirtilmesi gereken bir husus vardır. AYB'nin kredi veya kendi kaynaklarından verilen mali yardımlardan bağımsız olarak sadece verilmesinde aracılık görevi gördüğü ve AB bütçesinden karşılanan çeşitli proje veya programlar kapsamındaki mali yardımlar Çerçeve Anlaşma kapsamında değerlendirilerek bu konudaki vergi istisnalarından yararlanmaktadır. Bu anlamda, AYB'nin doğrudan kendi kaynaklarından verdiği kredilerin Çerçeve Anlaşma kapsamında olmadığı, bunların MEDA kapsamında değerlendirileceğine dikkat etmek gerekir.

Ancak MEDA Anlaşmasının Çerçeve Anlaşma ile hukuki ilişkisinin çok açık olmaması ve vergi ile ilgili yoruma açık bırakılan hükümler nedeni ile AYB tarafından finanse edilen projelerde finans kaynağının hukuki niteliğinin çok iyi irdelenmesi ve değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Zira kredi ve hibenin farklı şartları ve sonuçları olan mali araçlar olması bunlarla ilgili verilecek kararları etkileyecektir.

# ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN KAYNAKLANAN KARLARIN DAĞITIMI

**Osman KIRBAŞ**  
**Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü**

## 1. Giriş

Ülkemizde uzun yıllar hüküm sürmüş olan ve birkaç yıl öncesine kadar varlığımıza alıştığımız yüksek enflasyon, beraberinde getirmiş olduğu birçok olumsuzluğun yanı sıra işletmelerin aynası olması gereken mali tabloların anlamlarını kaybetmelerine ve gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmalarına neden olmuştur.

Vergi sisteminin enflasyonun etkilerinden arındırılmamış olması, şirketleri zaman zaman reel olarak elde etmedikleri ancak yüksek enflasyondan kaynaklanan fiktif kârları üzerinden vergi ödemek durumunda bırakmıştır. Bu durum kimi kez reel kârı olmayan şirketlerin sermayelerinin vergilendirilmesini yani fiiliyatta bu vergiyi kendi kaynaklarından ödemeleri sonucunu doğurmuştur.

Vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi ve paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların artık gerçekleri yansıtabilir hale gelebilmesi için “Enflasyon düzeltmesi”, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun değiştirilen mükerrer 298’inci maddesi ve yine bu Kanunla VUK’a eklenen Geçici 25’inci maddeyle vergi sistemimize dahil edilmiştir.

VUK’un 5024 sayılı Kanunun 2 inci maddesiyle değişik mükerrer 298’inci maddesinde , fiyat endeksindeki artışın yani enflasyon oranının içinde bulunulan hesap dönemi dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10’dan fazla olması halinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları hükme bağlanmıştır.

Mükellefler 31.12.2003 tarihli bilançolarını VUK Geçici 25’inci madde doğrultusunda enflasyon düzeltmesine tabi tutarlarken, 01.01.2004 tarihinden sonrasına ait mali tabloları için VUK’un 5024 sayılı Kanun ile değişik mükerrer 298 inci maddesi hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılacaktır.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Düzeltilme işlemi son olarak 2004 hesap dönemi için yapılmış olmasına rağmen ve aradan geçen zamana rağmen enflasyon düzeltmesine ilişkin ortaya çıkan ve halen devam etmekte olan ihtilafların temel konusunu şirketlerin 31.12.2003 tarihli bilançolarından doğan kârlarının dağıtılması oluşturmaktadır.



### 2. 31.12.2003 Tarihli Bilançoların Düzeltilmesinden Kaynaklanan Kârların Dağıtımı

31.12.2003 tarihli bilançolar VUK'un Geçici 25'inci maddesi hükümlerine göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise VUK'un 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesine göre düzeltilmektedir.

5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 25'inci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde,

“31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. (5228 sayılı Kanununun 11'inci maddesiyle değiştirilen cümle) Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.” hükmüne yer verilerek

- 31.12.2003 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu bulunan fark hesaplarıyla ilgili olarak nasıl işlem yapılacağı,
- • Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar kârının vergiye tabi tutulmayacağı, geçmiş yıllar zararının ise zarar olarak kabul edilmeyeceği,
- • Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, ilgili dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulacağı
- açık bir şekilde belirlenmiştir.

Yine bu hükümlerle, enflasyon düzeltmesi sonucu pasifte oluşan fark hesaplarının herhangi bir şekilde işletmeden çekilmesi halinde vergilendirileceği hükme bağlanmışken mükelleflerin lehine bir düzenleme de yapılarak anılan fark hesaplarının enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsubuna veya sermayeye ilavesine imkan tanınmıştır.

Enflasyon fark hesaplarının kâr dağıtımına konu edilmesi, bu hesapların işletmeden çekilerek ortaklara aktarılması olup madde lafzından da kâr dağıtımının işletmeden çekiliş olduğu ve bu dönemde vergiye tabi tutulması gerektiği rahatlıkla anlaşılmaktadır.



VUK’un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (h) alt bendinde yer alan, enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü çerçevesinde, VUK’un Geçici 25’inci maddesi uyarınca yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin usul ve esaslara açıklık getirmeye yönelik olarak 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 328 seri no.lu VUK Genel Tebliğin “XI-Geçmiş yıl kar ve zararları ” başlıklı bölümünde yer verildiği üzere; 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacak, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

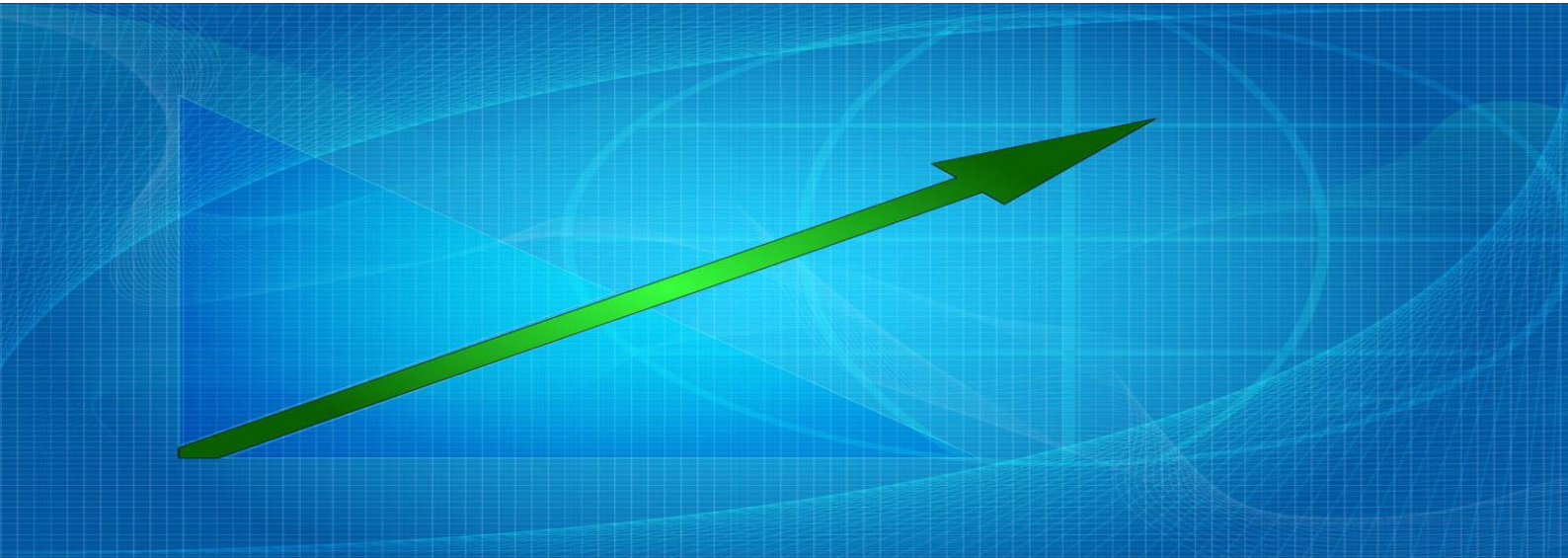
toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları borç toplamının çıkartılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zarar hesabında gösterilecek, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacaktır.

Bu itibarla, enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonra yukarıdaki öz sermaye kalemlerinden; sermaye, hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu) bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacak diğer kalemler ise sıfırlanarak düzeltilmiş bilançoda gösterilecektir. Geçmiş yıl kâr ve zararı da düzeltilmiş bilanço denkleğini sağlayacak şekilde öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

Aynı tebliğin “XII. Pasif Kalemlere Ait Enflasyon Fark Hesabında Yer Alan Değerlerin Çekilişi” başlıklı bölümünde yer alan

“Parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alan "avans ve depozitolar, hakedişler, kar yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi)" hariç olmak üzere; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlem kar dağıtımını sayılmayacaktır.”

hükmü enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârların dağıtımını halinde vergiye tabi olacağını net bir şekilde ortaya koymaktadır.



### 3. Düzeltme Öncesi ve Düzeltme Sonrası Kârı Olan Şirketlerin Durumu

İhtilaflar temel olarak hem düzeltme öncesi gerçek kârı hem de düzeltme sonrası kârı veya sadece düzeltme sonrası kârı olan şirketlerin 31.12.2003 tarihli bilançolarının düzeltilmesinden kaynaklanan ve “enflasyon kârı” olarak da adlandırılan düzeltme sonrası kârlarını dağıtmalarından doğmaktadır.



Mükellefler, “enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kârlarını” dağıtmaları halinde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazançları ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaklardır.

Maliye Bakanlığınca, yine enflasyon düzeltilmesine ilişkin olarak yayımlanan 24.03.2005 tarih ve VUK-17/2005-4/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-11 sayılı, 17 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin “19-Kâr Dağıtımı” başlıklı bölümünde yer alan,

“Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (f) bendinde, 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl malî zararları ile carî dönem malî zararlarının matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacağı belirtilmiştir.

2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari karının bulunması ve bu tutardan 01/01/2004 tarihinden sonra kar dağıtımını yapılmış olması halinde, kar dağıtımını adı altında gerçekleştirilen bu neviden ödemeler, işletmeden çekilen değer olarak addedilmeyecek ancak, elde edenler açısından vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır.



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari zararının bulunması ve düzeltme sonrasında geçmiş yıl karı oluşması halinde, söz konusu geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi olacaktır. Düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesi mümkün olup, bu işlem kar dağıtımını sayılmayacaktır.”

açıklamaları incelendiğinde, 2003 yılı hesap döneminde düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari kârının bulunması ve bu tutarın 01/01/2004 tarihinden sonra ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kâr paylarının işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyeceği ancak elde edenler açısından vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacağı, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan kârların dağıtılmasının işletmeden çekiş olarak değerlendirileceği ve bu dönemde vergiye tabi tutulacağı açık bir şekilde görülmektedir.

Bu nedenle, hem gerçek hem de 2003 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârları bulunup 2003 yılına ilişkin kâr dağıtımına giden şirketler, kâr dağıtım kararlarında hangi kârı dağıtımına tabi tuttuklarını açık bir şekilde belirtmelidirler. Düzeltme öncesi oluşmuş kârlar elde edildiği dönemde kurum kazancı olarak beyan edilmiş, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanarak ödenmiş olduğundan şirket nezdinde vergileme zaten yapılmış ve yasal yedekler ayrılmıştır. Bu kârlar dağıtılınca sadece elde edenler açısından menkul sermaye iradı olarak vergileme söz konusu olacaktır. 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan kârlar dağıtıldığında ise hem şirket nezdinde vergiye tabi gelir olarak değerlendirilecek hem de elde edenler açısından menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir. Kâr payını elde eden bir şirkette iştirak kazancı istisnası olduğundan vergilendirilmeyecektir.





#### 4. Kâr Dağıtım Halinde Vergileme

31.12.2003 tarihli bilançosunda hem de düzeltme öncesi hem de düzeltme sonrası kârı bulunan bir anonim şirketin kâr dağıtım kararı olarak gerçek kişi ortaklarına kâr dağıtması durumunu inceleyelim.

Düzeltilme öncesi kâr 200.000,00 YTL

Enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kâr 120.000,00 YTL

Dağıtım tabi tutulan kâr 100.000,00 YTL

1- Şirket 2007 yılında genel kurul kararıyla 2003 yılı enflasyon düzeltilmesi öncesi elde ettiği kârından 100.000,00 YTL'lik kısmını dağıtım kararı alması halinde, şirket nezdinde vergileme zaten 2003 yılı beyannamesiyle yapılmış olduğundan sadece elde eden açısından vergileme söz konusu olacaktır.

Dağıtım kararı alınan kâr 100.000,00 YTL

Şirket nezdinde vergileme 0,00 YTL

Elde eden açısından vergileme (gerçek kişi) (%15) 15.000,00 YTL

Net kâr payı 85.000,00 YTL

2- Şirket gerçek kârlarını yani düzeltme öncesi kârlarını değil de düzeltme sonrası oluşan kârlarını dağıtmış olsun.

Dağıtım kararı alınan kâr 100.000,00 YTL

Şirket nezdinde vergileme (kurumlar vergisi) 20.000,00 YTL

Kurumlar vergisi sonrası kalan kâr 80.000,00 YTL

Elde eden açısından vergileme (gerçek kişi) (%15) 12.000,00 YTL

Net kâr payı ... (80.000,00 YTL – 12.000,00 YTL) 68.000,00 YTL



Şirketin 2003 yılı düzeltme öncesi gerçek kârı varsa ve enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kârlarını dağıttığını açık bir şekilde belirtmemişse bu durum, yargı mercilerince şirket lehine yorumlanarak öncelikle gerçek kârların dağıtıldığı şeklinde kararlar alınabilmektedir.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Ancak, genel kurulun veya yetkili organın kâr dağıtım kararında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârların dağıtılacağı açık bir şekilde belirtilmişse veya şirketin sadece enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârı bulunuyorsa dağıtılan bu kâr 2003 yılı kârı ile ilişkilendirilmeksizin dağıtım yapıldığı dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Gerek enflasyon düzeltmesi öncesi gerekse de düzeltme sonrası oluşan kârların ortaklara dağıtılması halinde, ortaklar tarafından elde edilecek gelirin ise kâr payı olarak değerlendirileceği tabiidir. Ancak kâr payını elde edenin bir şirket olması durumunda iştirak kazancı istisnasından yararlanabileceği unutulmamalıdır.

Şirkette gerçekte var olmayan sadece rakamsal olarak enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan kârın dağıtılması, gerçek kaynakların ortaklara aktarılması ile mümkün olabileceğinden kanunun amir hükmü uyarınca vergilendirilmesi gerekecektir. Enflasyon düzeltmesi öncesi veya enflasyon düzeltmesi sonrası kârlarını dağıtıp dağıtmamak tamamen mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Nasıl ki şirketlerin enflasyon düzeltmesi öncesi 2003 yılı bilançosunda görülen kârlarının vergileri, ilgili dönemde 2003 yılı geliri olarak beyan edilip ödenmiş olduğundan şirket nezdinde tekrar vergilendirilmesi söz konusu değilse enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârların dağıtılması halinde vergilendirileceği de tabiidir.

31.12.2003 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kârları işletmelerin bilançolarında bulunmaya devam ettiği sürece kâr dağıtım kararlarıyla birlikte ihtilaflara konu olacağı da muhakkaktır. Kâr dağıtımlarında hangi kârın dağıtılacağı belirlenip buna göre hareket edilmesi, 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârların dağıtılması halinde vergilendirileceğinin unutulmaması cezai işlemlere maruz kalınmasını ve ihtilafları önleyecektir.

### 5. Tasfiye Halinde Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Kârların Dağıtılması

Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olup tasfiye ise bir şirketin malvarlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilip borçlarının ödenmesi sonucu varsa tasfiye kârının ortaklara dağıtılarak şirket kaydının sicilden terkin edilmesidir.

Tasfiye sonucu, şirketin bütün malvarlığı paraya çevrilerek ortaklara dağıtıldığından enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârlar da işletmeden çekilecektir. Normal dönemlerde nasıl ki şirketin hesap dönemleri itibarıyla kârları dağıtılıyorsa tasfiye dönemlerinde de şirketler tasfiye kârları dağıtmaktadırlar. Kâr dağıtımının işletmeden çekiş niteliğinde olduğu ve 31.12.2003 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan kârların işletmeden çekilmesi halinde vergilendirileceği kesindir.

Dolayısıyla, bir şirketin enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kârlarının şirketin tasfiyesi nedeniyle de olsa dahi işletmeden çekilmesi durumunda, söz konusu kârların bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin işletmeden çekişin gerçekleştiği dönemde vergiye tabi tutulacağı şüphesizdir.

# ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULMUŞ İŞTİRAKLERİN TASFİYE EDİLMESİ DURUMUNDA OLUŞAN ZARARLARIN İNDİRİMİ

Serkan KURNAZ

Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı

## 1. Enflasyon Düzeltmesi Müessesesi

Ülkemizin uzun yıllar mücadele ettiği, fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen sürekli artış eğilimini ifade eden enflasyon olgusunun vergileme sistemi üzerinde oluşturduğu etkileri ortadan kaldırmak için bu güne kadar birçok düzenleme yapılmıştır.

Bunlardan en önemlisi ve de en kapsamlısı olan enflasyon düzeltmesi uygulaması 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan 5024 sayılı Kanun<sup>39</sup> ile vergi sistemimize girmiştir. 5024 sayılı Kanunun amacı, 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde<sup>40</sup>; mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi olarak açıklanmıştır.

Mezkur Tebliğ'de enflasyon düzeltmesi kavramı ise; paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulması şeklinde tanımlanmıştır.

5024 sayılı Kanun enflasyon düzeltme işlemine ikili bir yaklaşım getirmiştir. Kanun öncelikle yayım tarihine kadar olan düzeltme işlemlerini, 31/12/2003 tarihli mali tabloları esas alarak ayrıntılı bir şekilde düzenlemiş ve hatta bu düzeltmeye ilişkin genel hükümlerden farklı olarak bazı ek düzenlemeler getirmiş ve söz konusu hükümleri de Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinde düzenlemeyi uygun görmüştür.

<sup>39</sup> 30/12/2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>40</sup> 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Öte yandan, düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği ve 01/01/2004 tarihinden sonraki mali tabloların düzeltilmesinde kullanılacak, süreklilik arz eden hükümler ise Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzeltme işlemleri neticesinde, düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması ile ilgili olarak yaklaşım tek şekilde iken konu amortismanına tabi olmayan varlıkların elden çıkarılmasına geldiğinde Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi, mezkur Kanunun mükerrer 298 inci maddesinde yer alan düzenlemelerden farklı hükümler ihtiva etmektedir.

Bu bağlamda, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan iştirak hisselerinin tasfiye edilmesi neticesinde, tasfiye sonucu tahsil edilen ortaklık payı tutarının iştirak hissesinin kayıtlı değerinin altında kalması durumuna, 2003 ve sonraki yıllarda yapılan düzeltmeler dikkate alınarak 213 sayılı Kanunun bakış açısı aşağıda irdelenmeye çalışılmıştır.



### 2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzeltilmiş Kalemlerin Elden Çıkarılması İle İlgili Düzenlemeler Işığında İştirak Hisselerinin Tasfiyesi

Düzeltilmiş kalemlerin elden çıkarılması ile ilgili olarak, amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde ve geçici 25 inci maddesinde iki farklı düzenleme bulunmaktadır.

Mezkur Kanunun mükerrer 298 inci maddesinde konu 5 numaralı bentte ele alınmış bulunmaktadır. Anılan bent; "... Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

*Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.*

Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmünü içermektedir.

Öte yandan, geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde ise buna paralel bir düzenleme yapılmış, ancak konuya bir istisna getirilmiştir. Söz konusu madde metninde; *“Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Şu kadar ki, amortismanâ tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.”* hükmü bulunmaktadır.

The screenshot displays a financial software interface with multiple windows. The main window shows a table of financial data for the years 1992 to 2004. The table has columns for 'Yıl' (Year), 'Ocak' (Jan), 'Şubat' (Feb), 'Mart' (Mar), 'Nisan' (Apr), 'Mayıs' (May), 'Haziran' (Jun), 'Temmuz' (Jul), and 'Ağustos' (Aug). The data shows a general upward trend in values over the period.

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos
1992	25.250.000	26.552.270	27.686.720	28.305.770	29.503.470	30.194.650	29.099.000	30.500
1993	31.970.000	42.545.730	42.474.930	43.967.000	44.631.480	45.887.500	46.064.760	49.000
1994	61.900.000	62.700.000	71.400.000	81.700.000	89.500.000	102.200.000	108.700.000	109.000
1995	148.500.000	159.000.000	187.900.000	178.400.000	179.700.000	182.000.000	186.100.000	190.000
1996	244.800.000	259.100.000	277.300.000	299.700.000	312.100.000	325.000.000	328.200.000	340.000
1997	435.800.000	462.800.000	490.700.000	517.900.000	544.900.000	563.400.000	581.100.000	628.000
1998	839.100.000	877.400.000	912.700.000	949.300.000	980.200.000	995.500.000	1028.100.000	1.045.000
1999	1.259.500.000	1.301.000.000	1.352.900.000	1.424.400.000	1.489.900.000	1.496.500.000	1.598.000.000	1.626.000
2000	2.094.000.000	2.179.300.000	2.244.900.000	2.300.500.000	2.339.500.000	2.346.300.000	2.370.500.000	2.391.000
2001								
2002								
2003								
2004								

Other windows in the screenshot show detailed financial reports, including a table for 'Dönem Sep.' (Period Sep.) and 'Dönem Endeksi' (Period Index) for the years 2005-1 and 2005-2. The table for 'Dönem Sep.' has columns for 'Dönem Sep.', 'Baş Ay', 'Ortalama', 'Baş Yı', '2005', 'Fiat Endeksi (Tablolu)', and 'TEFE (GİE)'. The table for 'Dönem Endeksi' has columns for 'Dönem Endeksi', 'Baş Ay', 'Ortalama', 'Baş Yı', '2005', 'End. Dönemi (Tablolu)', and 'Enflasyon Muhaberesi Tabl.'. The table for 'Dönem Sep.' also has columns for 'Dönem Sep.', 'Baş Ay', 'Ortalama', 'Baş Yı', '2005', 'Fiat Endeksi (Tablolu)', and 'TEFE (GİE)'. The table for 'Dönem Endeksi' also has columns for 'Dönem Endeksi', 'Baş Ay', 'Ortalama', 'Baş Yı', '2005', 'End. Dönemi (Tablolu)', and 'Enflasyon Muhaberesi Tabl.'.

Görüleceği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının ne şekilde dikkate alınacağı konusuna bakışı tektir. Buna göre söz konusu kalemlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin düzeltme farkları maliyet bedeli addolunmalıdır.



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Ancak, 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesiyle ilgili düzenlemeleri içeren geçici 25 inci maddesinin (I) bendine bahsedilen konuya ilişkin açıklayıcı bir hüküm eklenmiştir. Kanun koyucu her ne kadar düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunmasını hükme bağlasa da, amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılmaları halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, 31.12.2003 tarihli mali tablolarda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağına hükmetmiştir.

Dolayısıyla iştirak olunan şirketlerin tasfiyesi halinde, söz konusu iştirake ilişkin 31.12.2003 tarihinde yapılan düzeltme işlemi neticesinde oluşan fark hesabına tekabül eden tasfiye zararı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Zira, geçici 25 inci maddesinin (I) bendi düzeltilmiş kalemlere ilişkin fark hesaplarının, amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması bağlamında matrahtan indirilmesini engellemiştir.

The image shows three overlapping pages of a German balance sheet (Bilanz) for 'DEMO FIRMASI' as of December 2008. The pages are in German and show various asset and liability categories. The top page shows 'I-MISCHVERMOGEN' and 'II-SCHULDVERMOGEN'. The middle page shows 'I-KURZFRISTIGE VERBINDLICHKEITEN' and 'II-SCHULDVERMOGEN'. The bottom page shows 'I-KURZFRISTIGE VERBINDLICHKEITEN' and 'II-SCHULDVERMOGEN'. The values are in Euro.

Category	Value (Euro)
I-MISCHVERMOGEN	627.010,56
II-SCHULDVERMOGEN	625.816,08
I-KURZFRISTIGE VERBINDLICHKEITEN	45.980,00
II-SCHULDVERMOGEN	45.980,00

Burada dikkat çeken bir diğer konu da, elden çıkarma kavramında yoğunlaşmaktadır. Zira, iştirak olunan şirketin tasfiyesi sonucu, iştirak hissesine binaen ödenen ortaklık payının tahsil edilmesi işlemi, esasen ortaklık payının dağıtılmasından ibaret olmakla birlikte, vergi idaresi bu işlemi satış işlemi kapsamında değerlendirmekte ve 31.12.2003 tarihinde yapılan düzeltme işlemi neticesinde oluşan iştirak düzeltme farklarını matrahın tespitinde maliyet olarak görmemektedir. Bu uygulamanın aksine yargı kararları da mevcuttur.

Danıştay aynı konuda vukua gelen bir olay hakkında, iştirak olunan şirketin tasfiyesi sonucu kalan mevcutların sermaye payı oranında paylaştırılması işleminin satış olarak nitelendirilemeyeceği yönündeki Vergi Mahkemesi kararını onamıştır<sup>41</sup>. İştirak hisselerinin 2004 yılı ve sonrasında enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar hakkında ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri geçerli olduğundan, 31.12.2003'ten sonra yapılan düzeltme işlemlerinde yukarıdaki durum ortaya çıkmamaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi olayı, geçici 25 inci maddesinin (1) bendinde yer alan istisna bir hüküm olmaksızın düzenlemekte ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarını herhangi bir şarta bağlamaksızın maliyet addetmektedir. Bu itibarla, iştirak olunan firmanın tasfiyesi sonucunda tahsil edilemeyen ortaklık payı nedeni ile oluşan zararın 2004 yılı ve sonrası enflasyon düzeltme farkına isabet eden kısmının maliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

### 3. Sonuç

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (1) bendi ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş amortismanına tabi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin düzeltme farklarının maliyet addolunacağı, amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin ise düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, daha açık bir ifade ile satış işlemi sırasında oluşan zararın 31.12.2003 tarihi itibarıyla belirlenen düzeltme farkına isabet eden kısmının gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu uygulama, enflasyon düzeltmesinin genel sistematiği içinde doğru bir uygulama niteliğindedir. Şöyle ki, 31/12/2003 tarihli bilançoda enflasyon düzeltmesi oluşan ve bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilmektedir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı ise vergiye tabi tutulmamaktadır. Buna paralel olarak da düzeltme işlemlerinden kaynaklanan ve maliyet artışına neden olan düzeltme farkları, ilgili olduğu kıymetin zararla satılması halinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere bu uygulama 31/12/2003 tarihli bilanço ile sınırlı bir uygulamadır, 2004 yılı hesap döneminden sonra ortaya çıkacak bu neviden işlemler maliyet olarak değerlendirilmeli ve kurum kazancı ile ilişkilendirilmelidir. Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan iştirak hisselerinin tasfiye edilmesi sonucunda oluşan iştirak hissesi tasfiye zararlarından, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi ile ilgili olan kısmının maliyetle ilişkilendirilmemesi, sonraki düzeltmelere ilişkin kısımların ise maliyet addolunması doğru bir uygulama olacaktır.

<sup>41</sup> Danıştay Dördüncü Dairenin E:2008/1217 K:2008/6242 sayılı Kararı.

# YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## Ferit ÖZ Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı

### 1. Giriş

Gelir vergisinin konusuna giren ve 2009 yılı içerisinde elde edilmiş gelirler 2010 Mart döneminde beyan edilecektir. Söz konusu gelirlerden “yıllık gelir vergisi beyannamesi” üzerinden yapılabilecek indirimler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yer almış bulunmaktadır. Bu yazımızda söz konusu indirimlerin neler olduğu ve hangi esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılacağı ele alınacaktır ve daha çok konunun özellikli olan kısımları üzerinde durulacaktır.

### 2. Beyanname Üzerinden Yapılabilecek İndirimler

#### 2.1. Bireysel Emeklilik Katkı Payları ile Şahıs Sigorta Primleri

Yıllık Gelir Vergisi beyannamesi veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payının beyan edilen gelirin % 10'una kadar olan kısmını, şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise beyan edilen gelirin % 5'ine kadar olan kısmını gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Yasal düzenlemelerde bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarın beyan edilen gelirin % 10'u ile sınırlı olacağı ve bu durumda şahıs sigorta primleri için % 5 oranındaki sınırın ayrıca aranacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, bireysel emeklilik şirketine ödenen katkı payları ile şahıs sigorta şirketlerine ödenen primlerin yıllık olarak asgari ücretin yıllık brüt tutarını da aşmaması gerekmektedir.

Asgari ücretin yıllık brüt tutarı  $[(6 \times 666,00) + (6 \times 693,00)]$  8.154 TL olarak hesaplanmalıdır.

Yukarıda bahsedilen her iki sınırlama mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ilişkin ödediği katkı payı ve primlerin toplamı için geçerli bulunmaktadır.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Ücret gelirini beyan eden mükellefin de eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri ve bunlar adına bireysel emeklilik sistemine ödenen prim ve katkı payları da yukarıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Ücret geliri elde eden kişinin bu tutarları yıllık beyannamede de ayrıca indirim konusu yapması için yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretin safi tutarının tespitinde daha önceden indirim konusu yapılmamış olması gerekmektedir. Ayrıca, eş ve çocukların gelirleri dolayısıyla ayrı beyanname vermeleri halinde bunlara ait prim ve katkı paylarının öncelikle kendi beyannamelerinde indirim konusu yapılması gerekir.

Öte yandan, son yıllarda artan kredi talebine bağlı olarak, bankaların kredi kullanımı nedeniyle müşterileri namma düzenledikleri hayat sigortası poliçeleri için ödenen primlerin de bu kapsamda indirilip indirilmeyeceği hususunda sorularla karşılaşmaktadır. Konuyla ilgili görüşümüz, madde metninde *“hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri”*nin indirilebileceği belirtildiğinden, kredi kullanımında ödenen hayat sigortası primlerinin de şahıs sigorta primleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir.



### 2.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmüne göre, beyan edilen gelirin % 5'ini aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler), mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirebileceği hükme bağlanmıştır.



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan vergi indirimi yürürlükten kaldırıldığından parantez içi hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler nedeniyle aynı Kanunun 86'ncı maddesine göre yıllık beyanname verilmesi halinde, ücretliler bu indirimden ayrıca yararlanabileceklerdir.



### 2.3. Sakatlık İndirimi

Sakatlık İndiriminden;

- 1- Özürlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı,
- 2- Özürlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- 3- Özürlü olup basit usulde vergilendirilenler,

yararlanır.

GVK'nın 31 inci maddesinde yer alan sakatlık indirimi tutarları 2009 yılı için 270 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>42</sup> ile belirlenmiştir. Buna göre, 2009 yılında elde edilen gelirlerden indirim konusu yapılacak aylık sakatlık indirimi tutarları şöyle olmuştur;

<sup>42</sup>270 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 23/12/2008 tarih ve 27089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



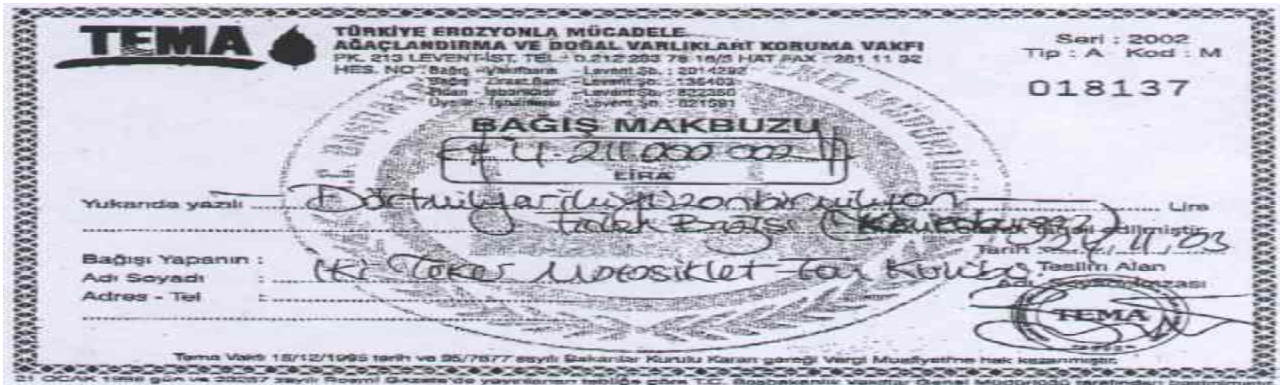
# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

1. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olanlar)	670 TL
2. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş olanlar)	330 TL
3. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş olanlar)	160 TL

Konuyla ilgili olarak 222 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, ücretliler için tevkifat matrahına aylık olarak uygulanan sakatlık indirimi, serbest meslek erbabı bakımından aylık tutarların 12 ile çarpılması sonucu bulunacak yıllık tutara uygulanacaktır. Bulunan bu yıllık tutar serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen özürllülere uygulanacak sakatlık indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir. Sakatlık indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; özürllü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Diğer taraftan, çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.



### 2.4. Makbuz Karşılığı Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (4) numaralı bendine göre, yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkımda öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi mümkündür.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Bu bölümde “karakol” inşaatları için yapılacak harcamaların gelir vergisi matrahından indiriminin ayrıca ele alınması gerekmektedir. Şöyle ki, gelir vergisi mükellefleri tarafından jandarma veya emniyet teşkilatının gösterdiği arsalar üzerinde yapılan karakol inşaatı nedeniyle katlanılan harcamaların indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddüt yaşanabilmektedir. Konuyla ilgili olarak, idarece verilen bir görüşte<sup>43</sup> bu tür harcamaların gelir vergisi matrahından indiriminin mümkün olmadığı ancak söz konusu karakol inşaatının bitip aynı olarak genel bütçeli idareye bağışlanması durumunda bu bent kapsamında değerlendirilerek vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecekleri belirtilmiştir.



### 2.5. Okul, Sağlık Tesisi vb. İnşası Nedeniyle Yapılan Harcamalar ile Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (5) numaralı bendi ile, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkımda öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak gerekli açıklamalara 21 Seri No.'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yer verilmiştir. Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir. Ancak uygulamada fakülte binası gibi yükseköğretim kurumlarının da “okul” kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin tereddütlerin yaşandığı görülmektedir.

<sup>43</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının 30/06/2008 tarihli ve 65943 sayılı özelgesi

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Bu konuda tereddüde düşen mükelleflerin yaptıkları harcamaları doğrudan indirmeleri yerine idarenin görüşünü almaları faydalı olacaktır. Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

### 2.6. Gıda Bankacılığına Yapılan Bağışlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (6) numaralı bent hükmüne göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak gerekli açıklamalara 251 Seri No.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer verilmiş bulunmaktadır.

Buna göre, söz konusu bağışların indirim konusu edilmesi için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

**LÖSEV**  
**GIDA**  
**BANKASI**  
**BAĞIŞLARINIZI BEKLIYORUZ**

Siz de binlerce çok dar gelirlı, çaresiz, ezilmiş, lösemili, kanserli çocuk ve aileleri için pirinçten şekere, zeytinyağından mercimeğe kadar temel gıda maddeleri bağışında bulunabilirsiniz.

BAĞIŞLARINIZIN  
FATURASININ  
**%100**'ÜNÜ  
YANI TAMAMINI

**GELİR**  
VERGİNİZDEN  
DÜŞÜNÜZ

**LÖSEV**  
Lösemili Çocuklar Vakfı  
[www.losev.org.tr](http://www.losev.org.tr)

ANKARA Merkez Reşit Galip Cad. İlkadım Sk. No: 14 GOP • 0312 447 06 60  
İSTANBUL Nispetiye Cad. Başa Sk. No: 11/3 1.LEVENT • 0212 265 68 68  
İZMİR 1688 Sokak No:10 KARŞIYAKA • 0232 381 66 44  
TURKCELL 0532 755 06 60 • AVEA 0554 841 06 60 • VODAFONE 0549 447 06 60

Katkılarından dolayı Hürriyet Gazetesi'ne teşekkür ederiz...

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından (kendi mevzuatında zorunluluk bulunmaması şartıyla) bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur. Ayrıca, gerektiğinde söz konusu belgelerin yetkili denetim elemanlarına ibraz edilmesi de zorunludur.



### 2.7. Kültür ve Turizm Bakanlığınca Desteklenen veya Desteklenmesi Uygun Görülen Çalışmalara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetlere ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname üzerinden indirim konusu edilebilmektedir.

### 2.8. 3289 sayılı ve 3813 sayılı Kanunlar Çerçevesinde Yapılan Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (8) numaralı bendine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;



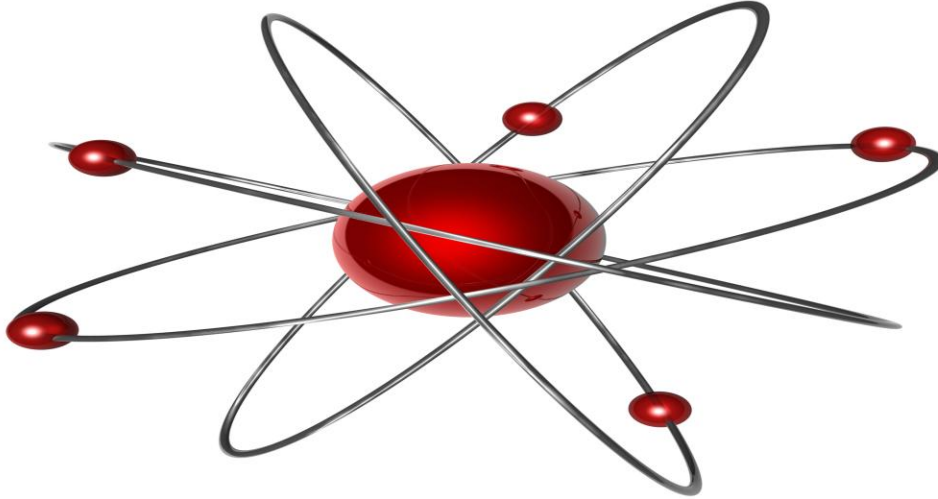
# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

- Amatör spor dalları için tamamı,
- Profesyonel spor dalları için %50'si

yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca, sponsorluk uygulamasına ilişkin gerekli açıklamalara 16/06/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde yer verilmiş bulunmaktadır.



### 2.9. Ar-ge İndirimi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendine göre, gelir vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının tamamının (% 100) matrahlarının tespitinde Ar-ge indirimi olarak dikkate alabilmektedirler. Oysa ki Ar-ge faaliyeti ile ilgisi olmayan harcamalar ile bu faaliyette kullanılmayan iktisadi kıymetlere ait amortisman giderleri bu kapsamda indirim konusu yapılamamaktadır.

Öte yandan, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunla teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerce gerçekleştirilen Ar-ge ve yenilik harcamalarının tamamı 31/12/2023 tarihine kadar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde “yıllık gelir vergisi beyanamesi”nin ilgili satırında gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. 5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-ge indirimi tutarının ilgili dönemde, kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamaması halinde bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilebilmektedir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bu tutarlar “Yıllık Gelir Vergisi Beyanamesi”nin “5746 sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi” için ayrılan satırında gösterilecektir.



### 2.10. Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağışlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (10) numaralı bendine göre, Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir. Bu bağışların indirilebilmesi için; Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla yapılmaları gerekmektedir.

Madde metninde nakdi bağışların yanında aynı bağışların da indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Bu durumlarda, yapılan bağışın değerinin tespiti 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır. Buna göre, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın öncelikle mukayyet bedeli, bu bedel bilinmiyorsa; takdir komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.



### 2.11. Türkiye Kızılay Derneğine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

### 2.12. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış, Yardım ve Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 74 üncü madde ile 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan her türlü aynı ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebilecektir.

### 3. Diğer Hususlar

#### 3.1. % 5 ve % 10'luk İndirimlerde Esas Alınacak Tutar

Beyan edilen gelirin % 5'i veya % 10'u ile sınırlı olarak yapılacak indirimlerde baz alınacak tutar, yıllık beyannamenin TABLO-2 GELİR BİLDİRİMİ bölümünün 26 numaralı satırındaki tutar olacaktır. Bu tutar, indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki matrah olmaktadır.



#### 3.2. İndirimlerin, Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi

Yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden yapılacak indirimlerde beyanname ekinde herhangi bir belge ibrazına gerek bulunmamaktadır. Ancak, bu mükellefler bağış ve yardım yaptıkları kurum veya kuruluşlarca bu bağışın alındığını gösteren belgeleri vergi idaresince istenilmesi halinde ibraz etmekte yükümlüdürler. Dolayısıyla, defter kayıt ve belgelerini buna göre düzenleyeceklerdir. Örneğin, Milli Eğitim Bakanlığına okul bağışlayan, ya da mevcut okulun tamiri için nakit bağışında bulunan mükellef Milli Eğitim Bakanlığı ya da Bakanlığın yetkili kıldığı birimlerce düzenlenecek belgeyi almak ve istenildiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler.

Aynı şekilde dernek veya vakfa gıda bağışında bulunması halinde dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyerek bir örneğini bağışta bulunanlara vereceklerdir. Sponsorluk harcamaları kapsamında yapılan bağış ve yardımlarda da mükellefler gerek sponsorluk sözleşmelerin, gerekse bu sözleşme kapsamında yaptıkları harcamaları gösteren belgeleri gerektiğinde ibraz edeceklerdir. Aynı bağışlarda bağış yapılacak malın işletmenin kendi ürünü olması halinde ise bağış yapılan mal mukayyet değeri, yoksa emsal bedeli ile çekiş gösterilecek ve fatura düzenlenerek belgelendirilmiş olacaktır.

#### 3.3. Beyanname Kazancın Yetersiz Olması veya Zarar Olması Durumu

Gerek zarar beyanı gerekse kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların veya indirim konusu yapılacak harcamaların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi mümkün değildir.

# GRUP İÇİ HİZMETLER VE MASRAFLAR PAYLAŞIMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Şerife DOĞAN  
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

## 1. Giriş

Bilindiği üzere, son yıllarda uluslar arası vergilemenin en önemli konularından biri olan transfer fiyatlandırması 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi ile 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere, vergi mevzuatımızda yerini almıştır.

Transfer fiyatlandırması, birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ya da satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır. Transfer fiyatlandırması uygulamasının temel amacı, global vergi yükünün en alt düzeyde tutularak toplam karın maksimize edilmesidir. Transfer fiyatlandırmasının şirketler açısından önemli olmasının sebeplerinden birini vergi ile ilgili amaçları oluşturmaktadır. Vergi sonrası kar maksimizasyonu, dış ticaret üzerinden alınan vergileri düşürmek, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak şekilde dağıtmak, vergi tevkifat matrahını gizlemek ve azaltmak transfer fiyatlandırmasının vergilendirme açısından amaçlarından sadece birkaçıdır. Dolayısıyla, bu amaçlar arasında sayılan grup içi şirketlerde gider paylaşımı yoluyla vergi yükünün azaltılmasını önlemek vergi idareleri için oldukça önemlidir.

Globalleşmenin bir gereği ve grubun uluslar arası faaliyetlerinin bir sonucu olarak grup şirketleri, planlama, pazarlama ve satış, lojistik, teknoloji gibi ortak ilgi alanlarında olan ve ortak fayda sağlayan hizmetleri paylaşmaktadırlar. Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin yavru şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Grup içi hizmetlere örnek olarak hukuk, muhasebe, merkezi denetim, finansman danışmanlığı veya hizmet içi eğitimler verilebilir.

Grup içi hizmetlerde transfer fiyatlandırması açısından iki ana sorun bulunmaktadır. Grup içi hizmet gerçekten yapılmış mıdır? Yapılmış ise hizmetin bedeli emsallere uygunluk ilkesine uygun mudur? Bu çalışmada, konuya ilişkin yasal düzenlemelerin ardından, yukarıda belirtilen soruların cevapları irdelenecektir.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

### 2. Yasal Düzenlemeler

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlükte olduğu dönemde, konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanmış tek tebliğ 33 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğidir. Söz konusu Tebliğin “2. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımını” başlıklı bölümünde; konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.



Bilindiği üzere holding şirketler tarafından bağlı şirketlere aşağıdaki konularda hizmet verilebilmektedir.

- Araştırma ve geliştirme
- Finansman temini
- Pazarlama ve dağıtım
- Yatırım projelerinin hazırlanması
- Hedeflerin tayini
- Planlama
- Örgütlendirme ve kararların uygulanması
- Bilgisayar hizmetleri
- Sevk ve idare
- Mali revizyon ve vergi müşavirliği
- Piyasa araştırmaları
- Halkla ilişkilerin tanzimi
- Personel temini ve eğitimi
- Muhasebe organizasyon ve kontrolü
- Hukuk müşavirliği



# Uzman Görüş

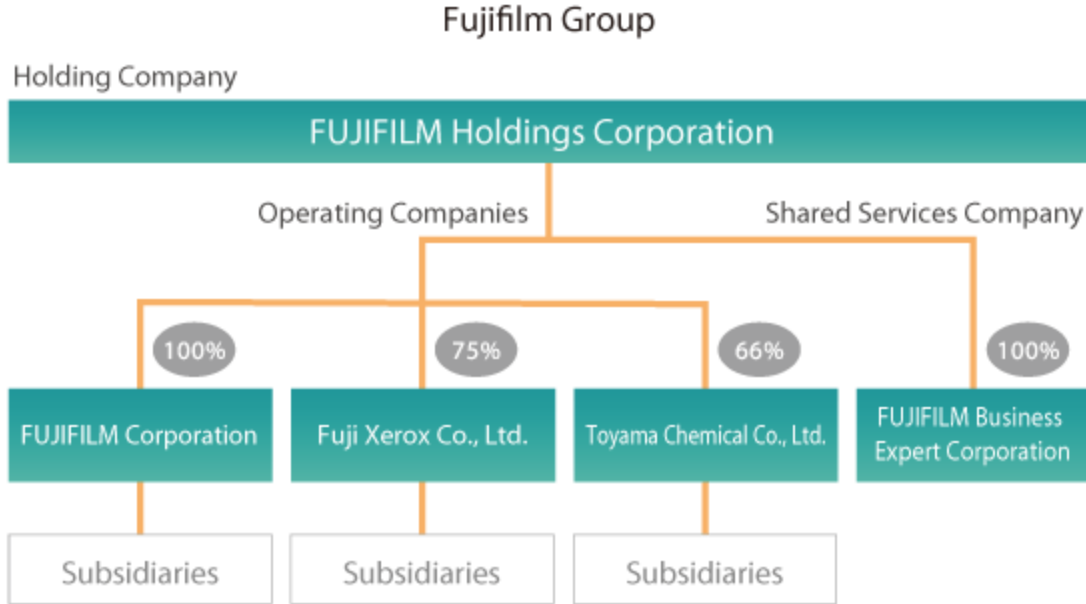
## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için:

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- c) Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde ise her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

Bunun yanında, 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını” başlıklı 13 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilerek, (3) numaralı fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılmıştır. Buna göre, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.



Öte yandan, anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “8.7 Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımını” başlıklı bölümünde; holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararların uygulanması, bilgisayar

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup, verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin bölümünde açıklanan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.



Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 22 nci maddesinin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler düzenlenmiştir.

Buna göre;

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

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

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

Ancak, indirimlerden Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Gider indirimi emsaline uygun belirli esaslara bağlı kalmamak üzere yapılacaktır. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, bu Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım maddesine uygun olarak belirlenecektir.



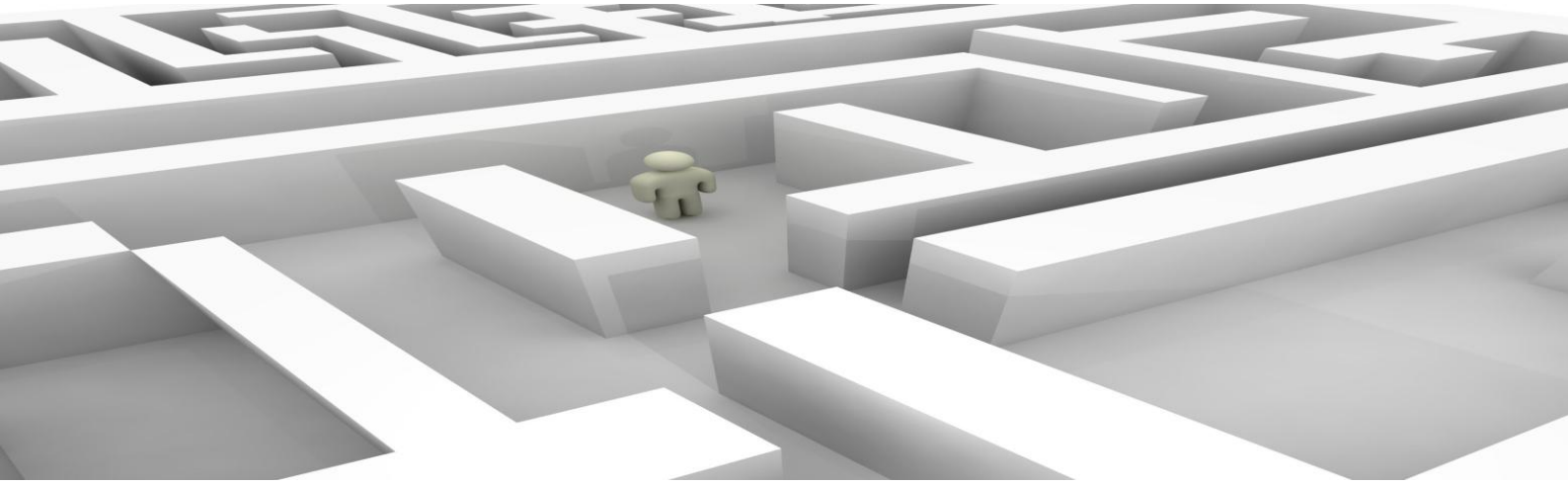
### 3. Paylaşım Konusu Masrafların Türleri

#### 3.1. Doğrudan Giderler

Grup içi şirketlerden birine ana şirket yahut grup şirketlerinden birisi tarafından hizmet veriliyor ise bu durumda söz konusu giderin doğrudan yansıtılması gerekmektedir. Bu durumda ana şirket ya da diğer grup şirketi sunduğu hizmet karşılığı elde etmiş olduğu kazancı yasal kayıtlarına hâsılat olarak intikal ettirecek, hizmet sunulan şirket ise aynı tutarı genel hükümler çerçevesinde yani Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40/1 madde hükmü gereğince gider olarak dikkate alınabilecektir.

### 3.2. Dolaylı Giderler

Çeşitli hizmetlerin tüm grup içi şirketlere verilmesi halinde, hizmeti veren tarafından katılan toplam hizmet maliyetinin grup içindeki şirketlerin hizmetten faydalanma oranlarına göre dağıtılması gereklidir. Dağıtılan maliyet üzerine belli bir kar marjı konulabilir. Kuşkusuz bu kar marjı emsal kar marjı olmalıdır. Mükellefler, hizmetlerin çeşitlerine göre en uygun anahtarı belirleyip ona göre dağıtım yapmalıdır. Uygulamada bu tür hizmetlere örnek olarak hukuk, müşavirlik, mali danışmanlık vb. verilebilir.



### 3.3. Dağıtılmaması Gereken Giderler

Söz konusu giderler;

- Ana şirketin tüzel kişiliği ile ilgili faaliyetlerden kaynaklanan genel kurul toplantıları ile ilgili giderler, hisse senedi ihraç giderleri, denetim kurulu giderleri, konsolidasyon dahil mali raporlama giderleri ve iştirak edinimi için yüklenilen finansman giderleri,
- Bağlı ortaklıklarca yapılan benzer giderlerdir.

## 4. Kullanılan Dağıtım Anahtarının Emsallere Uygunluk İlkesi Çerçevesinde Belirlenmesi

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler bölümünden de görüleceği üzere, ana şirket tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin bölümünde açıklanan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi, kurumlar vergisi matrahının doğruluğunu tespiti yönelik bir vergi güvenlik müessesesi olduğundan, bu düzenleme ile gerçek kazancın kavranması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla gerçek ve safi kazancın kavranabilmesi amacıyla emsallere uygunluk ilkesi kriter olarak dikkate alınmalıdır. Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin veriliş ve verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin bedeli ile, fonksiyon ve beklenen faydalar dikkate alınmak suretiyle, aynı hizmetin bağımsız bir kuruluştan temin edilme bedeli arasında fark olmamasına dikkat edilmelidir. Kaldı ki, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde grup içi hizmetlere uygulanan fiyatın, benzer şartlar altında çalışan ve karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız işlemlerde tahakkuk eden fiyat olması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan masraflar, ilgili katılımcı kurumlara emsallerine uygun bir şekilde belirlenmiş bir dağıtım anahtarı nezdinde dağıtılmalıdır. Diğer bir ifadeyle, katılımcı kuruluşların yapacakları katılım bedeli ödemeleri daha sonraki dönemlerde elde edilecek fayda ile orantılı bir dağıtım göstermelidir. Bu anlamda dağıtım anahtarı belirlenmeden önce masraf paylaşımına katılacak kurumlar belirlenmeli, gerekli olduğu durumlarda özellikle hizmet alımlarına ilişkin olarak ilişkili olmayan kurumlarda da fiyat kontrolleri yapılarak benzer hizmetler için yapılan katılımın emsalleri ile uygun olup olmadığının kontrolü yapılmalıdır.

Öte yandan, grup içi hizmeti alan şirket yönünden de, bu hizmetin gerekli olduğu ve hizmetin verildiğinin tespitinden sonra ödenen bedelin emsal bedel olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, yapılan masraf katılımlarının emsallerine uygun olması, tutarının gerektiğinden fazla olmaması özellikle katılımcı kurumun vergi hasılatını doğrudan etkilemesinden dolayı önem taşımaktadır. Bu çerçevede, Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" maddesinde belirlenen ve OECD tarafından da kabul edilen yöntemler yoluyla bir dağıtımın yapılması ve kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğunun hesaplama ve belgelendirmeler ile gösterilmesi gerekmektedir.

### 5. Masraf Paylaşımında Dokümantasyon

Masraf paylaşım düzenlemeleri aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Taraflar arasında yazılı olarak yapılan masraf paylaşım anlaşması: Bu anlaşma, hangi hizmetlerin sunulduğu, aktarılan giderin türü, aktarma esasları (doğrudan, dolaylı) ve kar marjının nasıl belirlendiği vb. hususları içermelidir.
- Yararlanma testi: Hangi hizmetlerden hangi grup şirketleri gerçek anlamda faydalanıyor. Sonuçta verilen hizmetin grup şirketinin satışlarını ve kârını artırıcı bir etki yaratması gerekli olup, bu husus test edilmelidir.
- Masraf dağıtım anahtarı ve tablosu (Hizmet türleri itibarıyla)
- Hizmetleri veren ana merkezin fonksiyon analizi
- Kullanılan kâr marjı için belgeleme: Masraf yansıtımda eklenen kar marjının emsal kâr marjı olduğunu ispatlayan belge ve bilgiler
- Tüm hizmetlerin ayrı ayrı belirtildiği fatura.

## 6. Sonuç

Bu alışmamızda, ana Şirket tarafından bağlı Şirketlere verilen hizmetin bağlı Şirketlere yansıtılması ve söz konusu Şirketlerin kurum kazancının bu doğrultuda dikkate alınmasına ilişkin görüşlerimizi ortaya koymaya çalıştık.

Sonuç olarak, bağlı Şirketler arasında ortak fayda sağlanacak hizmetlerin tanımlandığı, tanımlanan hizmetlerin masraf ve risklerinin paylaşılması esaslarının düzenlendiği bir anlaşma yapılması ve bu anlaşma hükümleri uyarınca, grup Şirketlerine yansıtılacak masraf payının hizmetten beklenen toplam fayda dikkate alınarak ve sadece hizmetten yararlanan Şirketlere dağıtılması esastır. Hizmetlerden yararlanan her bir grup Şirketine yansıtılacak masraf payının, bu hizmetten elde edilen fayda ile orantılı olacağı tabiidir.

# KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN GERÇEKLEŞTİRDİĞİ GRUP İÇİ HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Ramazan BİÇER**

**Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı**

## **1. Giriş**

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin yavru şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade eder. Bu hizmetlerin maliyetleri ana şirket veya bu hizmet için kurulmuş başka bir grup üyesi şirket tarafından üstlenebileceği gibi, ana şirket hizmet maliyetlerine tümüyle katlanmadan, bu maliyetleri hizmetten faydalanan grup üyesi şirketler arasında da paylaşılabilir.

Sıklıkla da görüleceği üzere grup içi hizmetlere ilişkin işlemler genellikle çok uluslu şirketlerin bünyesinde gerçekleşmekte olup, neredeyse tümü kendi üyelerine yönelik olarak özellikle idari, teknik, finansal, ticari konularda geniş ölçüde hizmet arzı şeklinde ortaya çıkmaktadırlar. Söz konusu hizmetlerin maliyeti başlangıçta ana şirket veya özel olarak oluşturulmuş grup hizmet merkezi (bir grup şirketi) ya da diğer bir grup şirketi tarafından üstlenilir; ya da bağımsız bir şirket, ihtiyaç duyduğu hizmetleri bu konularda uzmanlaşmış başka kuruluşlardan temin edebilir veya şirket içinde (in house) bu hizmetleri kendisi üretebilir.

Benzer şekilde, ilgili şirkete bağlı bir grup üyesi de gereksinim duyduğu hizmetleri doğrudan ya da dolaylı olarak bağımsız kuruluşlardan veya aynı grup içindeki bir veya daha çok ilişkili kuruluştan sağlayabilir. Grup içi hizmetlere örnek olarak hukuk, muhasebe, denetim, finansman danışmanlığı veya hizmet içi eğitimler v.b. verilebilir. Grup içi hizmetler ilişkisiz kişilerden de elde edilebilir nitelikte genellikle taşıyan (hukuki hizmetler veya muhasebe hizmetleri gibi) hizmetlerdir ancak bu tür hizmetler (örneğin merkezi denetim, mali danışma veya personel eğitimi gibi). genellikle grup içindeki bir veya daha çok ilişkili kuruluşça veya ana merkezce yerine getirilir.

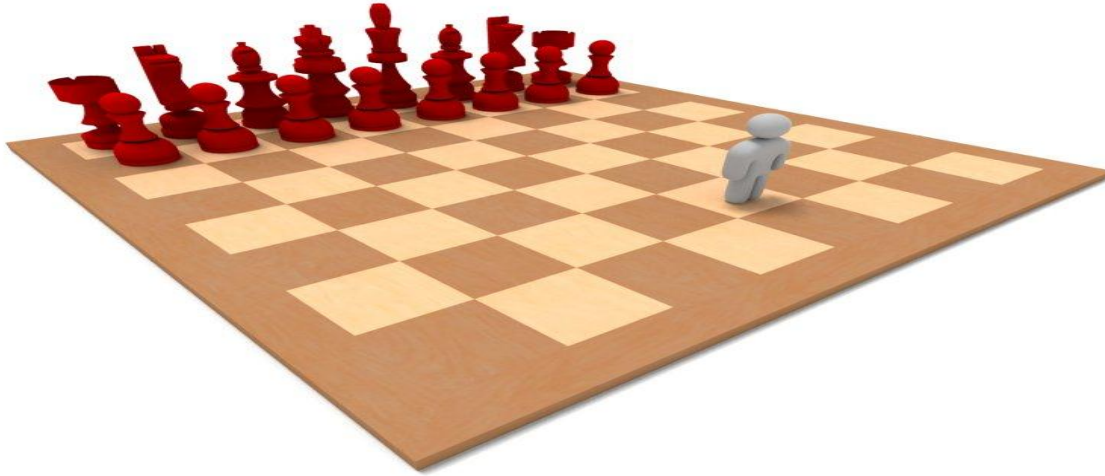
Grup içi hizmet vermeye ilişkin anlaşmalar bazen maddi ya da gayri maddi varlıkların transferlerine ilişkin anlaşmalarla da bağlantılı olabilir. Teknik bilgi (Know-how) gibi hizmet unsuru içeren bazı durumlarda bir varlığın transferi ya da lisanslanması ve hizmetlerin transferi arasındaki farklılığı gösteren ince çizgiyi belirlemek kolay olmayabilir. Destek ya da yardımcı hizmetler sıklıkla bir teknoloji transferiyle ilgilidir. Bu nedenle mal ve hizmetlerin iç içe geçtiği transferlerde işlemlerin dikkatli bir şekilde ayrıştırılması gerekir.

Bir veya daha fazla sayıda grup üyesi olmasına göre şirketler arasında gerçekleşen grup içi hizmetlerden beklenen fayda da oldukça değişebilmektedir. Grup içi her düzenleme ve her vaka kendi gerçekleri ve koşulları içinde değerlendirilmelidir. Örneğin, bir grup içinde ana şirket bir hissedar olarak kapasitesini ve şubelerindeki yatırımları kontrol etmek için grup içi faaliyetleri kısıtlayabilir. Öte yandan, merkezi veya birleşik bir grupta ana şirketin yönetim kurulunda iştiraklerinin işlerini dikkate alarak bütün önemli kararları tek başına alması mümkündür ve aynı zamanda ana şirket bütün pazarlama, eğitim ve mali fonksiyonları da üstlenebilir.

Diğer taraftan, grup içi hizmetlerin transfer fiyatlaması analizinde iki konu ön plana çıkmaktadır. Bunlar;

- Grup içi hizmetlerin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi ve
- Grup içi hizmetlere ilişkin fiyatlamanın vergisel amaçlı olarak “Emsallere Uygunluk İlkesi” ile uyumlu olup olmadığının tespit edilmesidir.

Makalemizde “Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi” konusu “OECD Çok uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi<sup>44</sup>” esas alınarak aşağıda daha detaylı olarak incelenecektir. Bunun yanında, aşağıda yapılacak açıklamaların aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunumuz açısından grup içi işlemlerin uygulamasında da geçerli olacağı unutulmamalıdır.



## 2. Grup İçi Hizmetin Sunulup Sunulmadığının Tespiti

Grup içi hizmetlerin “Emsallere Uygunluk İlkesi”ne uygun olup olmadığını anlamamanın en doğru yolu, ana şirket ya da bir veya birden fazla grup şirketi tarafından diğer grup şirketlerine verilen hizmetlerin hizmeti alan şirketlerin ticari konumlarını geliştirici tarzda ekonomik veya ticari değer yaratıp yaratmadığının belirlenmesidir.

Eğer benzer şartlarda çalışan bağımsız bir kuruluş, verilen hizmetlere karşılık aynı düzeyde ödeme yapmayı kabul ediyorsa veya kendi içinde bu tür hizmetleri üretiyorsa grup içi

<sup>44</sup> OECD tarafından 1995 yılında yayınlanmış olup, değişik zamanlarda bazı bölümleri güncellenmiştir.



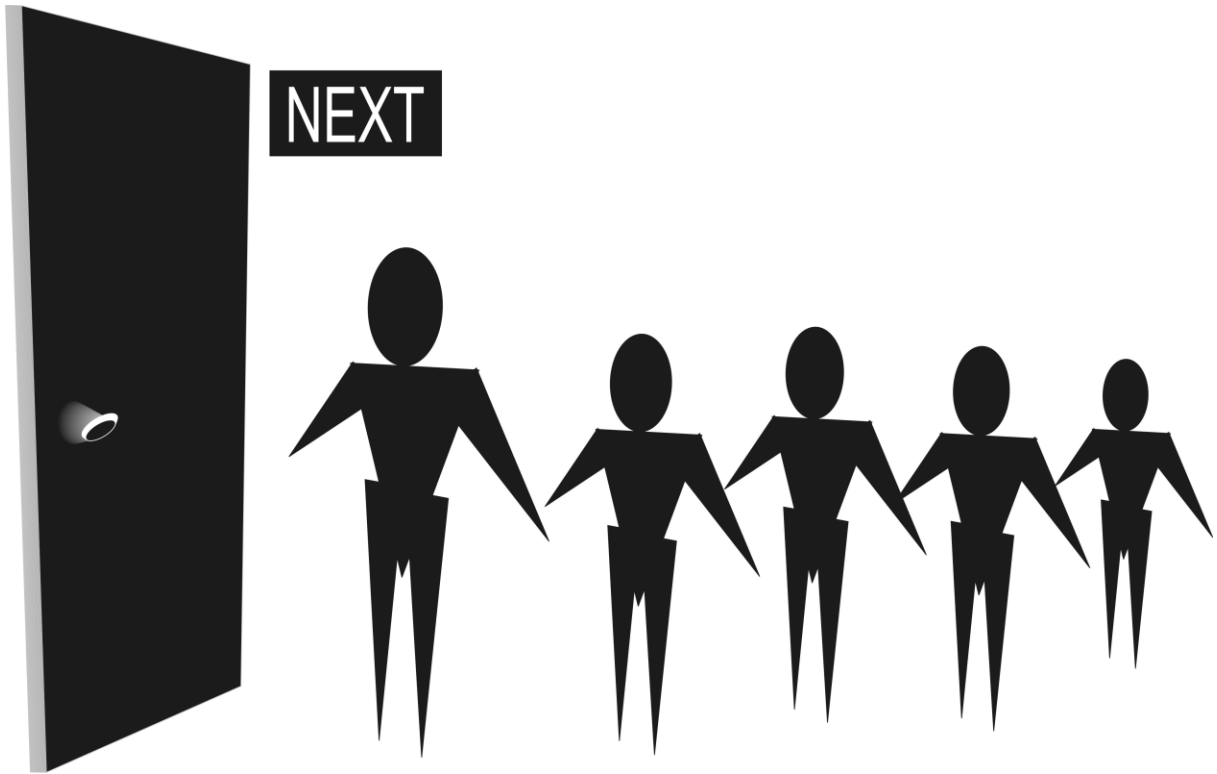
# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

işlemlerde “Emsallere Uygunluk İlkesi”ne uyulduğu söylenebilir. Tam tersi bir durum söz konusu olursa, yani benzer koşullarda çalışan bağımsız kuruluşlar bu tür hizmetlerin kendileri için ihtiyaç olmadığını düşünüyorsa ve bunlar için ödeme yapmayı hatta kendi içlerinde hizmet üreten birimler kurmayı öngörmüyorsa, grup içi hizmetlere yapılan ödemelerin “Emsallere Uygunluk İlkesi” ile çeliştiği ifade edilebilir.

Eğer grup içi hizmet, bağımsız bir şirketin kendi kendine yapmasına imkân veren veya bağımsız firmalardan ücret karşılığı almasına gerek olmayan bir hizmet ise “Emsallere Uygunluk İlkesi”ne uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Mükerrer olarak yapılan hizmetler ve hizmeti satın alana dolaylı olarak fayda sağlayan hizmetlere ödeme yapılmaması gerekir. Buna karşın, entegre olmayan ve mükerrerlik taşımayan hizmetlerin bedelinin ise ödenmesi gerekir.

Ana şirketin veya grup üyesi diğer şirketin sunduğu hizmetler bir veya birden fazla grup şirketine yönelik olabilir. Bu tür hizmetler, bir grup üyesi (genellikle ana şirket veya holding şirket) tarafından sermayedeki pay (ownership interest) ya da kontrol sıfatıyla sağlanır. Sahiplik ya da kontrol özelliği söz konusu aktivite ya da hizmetleri alanlardan bu hizmetlerin maliyetlerini çıkarmak için tek başına yeterli bir neden değildir. Bu aktivitelere "hissedarlık faaliyetleri," (shareholder activity) denir ve daha geniş anlamda "organizasyon faaliyetleri"nden (stewardship activity) ayrıştırılabilir.



Hissedarlar tarafından gerçekleştirilen organizasyon ya da yönetim aktiviteleri diğer grup şirketlerine çok geniş kapsamlı hizmet vermek amacını taşımaktadır. Bu amaçla kurulan koordinasyon merkezleri, normal hissedarlık faaliyetleri dışında kalan, belirli projeler için ayrıntılı planlama hizmetleri, sorun çözmeye yönelik acil yönetim ya da teknik danışmanlık

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

hizmetleri (trouble shouting) veya bazı durumlarda günlük yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri üretirler.

Hissedarlık faaliyetlerine ilişkin olarak şu örnekler verilebilir:

- Ana şirketin yasal statüsüne ilişkin yapılan faaliyetlere dair harcamalar (Örneğin, ana şirketin genel kurul toplantıları, hisse senedi ihraçları ve denetim faaliyetlerine ilişkin tüm giderler),
- Ana şirketin konsolide raporlar dahil, diğer tüm gerekli raporlama faaliyetlerine ilişkin giderler,
- İştirak edinme ya da yeni şirket devralma amaçlı olarak kullanılan fonların maliyeti.

### ÖRNEK:

(A) Şirketi halka açık bir şirkettir. (X) ülkesinin kanunları gereğince, (A) Şirketi bilanço, gelir tablosu gibi finansal raporlarını hazırlayıp sürekli ve periyodik olarak ilgili kamu kurumlarına göndermek zorundadır. Diğer taraftan, (A) Şirketi (Y) Şirketinde yatırımcı konumunda olup, (Y) Şirketinin hisselerine sahiptir. (A) Şirketi, (Y) Şirketi ve bu iki şirketin bağlı şirketleri yer aldıkları ülkelerde kendi muhasebe birimlerine sahiptir ve kayıtlarını buldukları ülkenin yasalarına uygun olarak tutmaktadırlar. (Y) Şirketi ve bağlı şirketleri finansal raporlarını (A) Şirketine göndermekte ve (A) Şirketi de bu raporları analiz edip, konsolide ettikten sonra (X) ülkesinin yetkili makamlarına ibraz etmektedir.

(A) Şirketinin bu raporları birleştirmesi ve ibraz etmesi hususları söz konusu ana şirket rolüne uygundur ve ilgili şirketlerindeki sermaye yatırımının korunması veya hizmeti veren raporlama, hukuk ve yasal düzenlemelere uyum sorumluluğunu yerine getirmek için veya her iki hususun birlikte yerine getirilmesi için yaptığı ve hizmet alana fayda sağlamayan faaliyet olarak kabul edileceği tabiidir. Dolayısıyla (Y) Şirketine verilen bu hizmet hissedarlık faaliyeti olarak değerlendirilmeli ve bu hizmet için (A) Şirketince bir ücret talep edilmemelidir. Çünkü bu hizmetten (Y) Şirketi bir fayda sağlamamıştır.

Oysa (Y) Şirketinin yevmiye kayıtlarını düzenlediği ancak finansal raporları hazırlamadığı, kayıtları (Y) Şirketine gönderdiği ve (A) Şirketinin finansal raporları onun yerine hazırlaması durumunda ise hissedarlık faaliyeti dışında bir hizmet sunulduğu için bu hizmete karşılık olarak “Emsallere Uygunluk İlkesi”ne göre bir ücretlendirmenin yapılması gereklidir.

Grup içi hizmetleri sağlayan şirketler genellikle ana şirket veya grup hizmet merkezi adı altında oluşturulan bir yapıyla tüm grup şirketlerine merkezi olarak hizmet sunmaktadırlar. Genel olarak, merkezi hizmetlerin kapsamına planlama, koordinasyon, bütçe kontrol, finansal danışmanlık, muhasebe, denetim, hukuk, faktöring, bilgi sistemleri gibi idari hizmetler; nakit akış yönetimi, sermaye artırımını, kredi sözleşmeleri, faiz ve kur risklerinin yönetimi ve yeniden finansman gibi finansal hizmetler; üretim, satın alma, dağıtım ve

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

pazarlama hizmetlerinde yardım ve insan kaynakları yönetimi ile eğitimi gibi hizmetler girmektedir.

Grup hizmet merkezleri, genellikle araştırma ve geliştirme faaliyetlerini de üstlenirler ve oluşturulan gayri maddi varlıkların (intangibles) yasal olarak korunmasını sağlayıp, bu haklardan tüm grup şirketlerinin faydalanmasını mümkün kılarlar. Bu tip faaliyetler de grup içi hizmetler olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, ilişkili kuruluşlardan temin edilen hizmetlerin maliyeti, bağımsız olan ve emsal kabul edilen kuruluşlardan elde edilecek hizmetlerin maliyetine göre farklılık taşımamalıdır.

Hizmet bedellerinin bağımsız kuruluşlar arasındaki gibi gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesinde işlemlerin her iki tarafının birbirlerine karşı hakim durumda olmadıkları bir alışverişteki koşulların geçerliliği halindeki gibi cereyan edip etmediği dikkate alınmalıdır. İşlemlerin bağımsız kuruluşlar arasında olduğu durumlarda kredi, döviz kuru ve döviz kuru riskinin azaltılması (hedging) benzeri mali hizmetlerde alınan komisyon ücreti genellikle normal kâr marjı (spread) kullanılarak belirlenir, ayrıca bu hizmetlerden ek ücret talep edilmesi uygun olmayacaktır.

Grup içi hizmetlere ilişkin bir diğer konu, hizmetlerin çağrı (on call) bazlı olarak yani talep üzerine sağlanmasıdır. Söz konusu hizmetlerin varlığının ayrı bir bedel ödenmesini gerektirip gerektirmediği de bir soru olarak karşımıza çıkar. Ana şirket ya da grup hizmet merkezi, finansal, yönetsel, teknik, hukuk veya vergi danışmanlığı gibi pek çok hizmeti grup şirketlerine yardımcı olmak ve talep edildiğinde karşılamak üzere bünyesinde sağlayabilirler. Benzer şekilde bir bağımsız şirket, hazır durumda bekletilen söz konusu hizmetler için ihtiyaç duyduğunda bir bedel ödemeye hazırsa grup içi hizmetten söz edilebilir. Ancak, bu tür hizmetler için (özellikle hukuk veya bilgisayar firmalarına) yıllık belli ve sabit bir bedel (retainer fee) ödenmesi de söz konusu olabilmektedir.

Bazı hizmetler vardır ki bunlardan talep edilen tutar ve bunların önemi yıldan yıla değişiklik gösterir. Bu gibi hizmetler ihtiyaç hasıl olduğunda talep edilmektedir. Bağımsız bir kuruluşun bu tür bir hizmeti talep edilen herhangi bir anda ücretsiz olarak yerine getirmesi düşünülemez. Dolayısıyla grup içi hizmetin sağlanmasının belirlenmesinden önce bu tarz hizmetlerin talep edildiği ve faturalandırıldığı yıldan önceki dönemlerde de hazır bulundurulup bulundurulmadığının dikkate alınması da gerekmektedir.

Aynı zamanda, herhangi bir sözleşmenin veya ödemenin olmaması grup içi hizmetin sunulmadığına ilişkin bir sonuç çıkarılmasını da gerektirmez. İlişkili kuruluşa ashında sunulmamış olunan hizmetler karşılığında ödeme yapılmış olması o hizmetin gerçekte sunulup sunulmadığının belirlenmesinde kullanılabilir, fakat ödemenin ne'vi bu hizmetlerin sunulduğuna ilişkin olarak, örneğin idari hizmetler gibi, karine teşkil edecek şekilde düşünülmemelidir.

### 3. Piyasa Rayicinin Belirlenmesi

Grup içi hizmet gerçekleştirildikten sonra öncelikle uygulanan fiyatın ya da bedelin “Emsallere Uygunluk İlkesi”yle uyumlu olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Grup içi hizmetlerde uygulanan fiyat, benzer şartlar altında çalışan ve karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız işlemlerde tahakkuk eden fiyatlar ile uyumlu olmalıdır. Hizmeti sağlayan şirketler grup şirketlerine sundukları bazı özel hizmetlerin maliyetini hizmetten yararlananlara doğrudan yansıtır. Ancak, ana şirket veya grup hizmet merkezi tarafından hizmetlerin maliyetlerinin bu hizmetten yararlananlara direkt yansıtma yöntemi ile aktarılması her zaman mümkün olmayabilir.

Emsal fiyatın test edilebilmesi için de “dağıtım anahtarı” adı verilen bir araca ihtiyaç duyulacaktır. Dağıtım yönteminin makullüğü, hizmetin kullanımına ve özelliklerine bağlıdır. Grup içi hizmetler için maliyetlerin paylaşılmasında, aşağıda belirtilenler, pratikte dağıtım anahtarı olarak kullanılabilecektir.

- Satışlar,
- Kullanılan, üretilen veya satılan üniteler,
- Brüt kâr veya faaliyet kârı,
- Çalışan sayısı veya
- Sermaye yatırımı

Grup şirketlerine sunulan bir hizmetin bedeli bir başka transfere ait fiyatın içine, örneğin bir patent ya da know-how’a ilişkin lisans bedeli ödemesinin içine teknik destek hizmetleri veya verilen lisansla üretimi yapılan ürünün satışına yönelik pazarlama desteği verilmesi gibi, dahil edilmiş olabilir. Bu tür durumlarda, vergi idareleri veya vergi mükellefleri tarafından ilave bir hizmet modeli alınıp alınmadığının ve mükerrer indirim yapıp yapılmadığının incelenmesi gerekecektir.



Grup içi hizmetlere ilişkin piyasa fiyatının belirlenmesinde hem hizmeti sağlayan hem de hizmeti satın alan açısından konu incelenmelidir. Bu çerçevede hizmeti satın alan açısından



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

hizmetin değeri, benzer koşullarda hizmeti talep eden bir bağımsız kuruluşun aynı hizmet için ödemeyi kabul ettiği ve doğal olarak hizmeti sağlayanın satmayı kabul ettiği fiyattır. Bu konuyla ilgili olarak hizmetten yararlananın aldığı hizmetin bedeli ile benzer şartlarda bağımsız kuruluşun aynı hizmet için ödemeye hazır olduğu bedel ve sağlanan hizmetin, hizmeti sunana olan maliyeti, dikkate alınması gereken konular arasında yer almaktadır.

Örneğin, bir hizmete ihtiyacı olan bağımsız bir kuruluş açısından bakıldığında, bağımsız kuruluşun ödemeye hazır olduğu fiyat üzerinden hizmet sunanlar o piyasada o hizmeti sunmak istemeyebilir veya sunamayabilir. Eğer hizmeti sunan, talep edilen hizmeti, bağımsız kuruluşun ödemeye hazır olduğu fiyat aralığında sağlayabilirse o hizmet gerçekleştirilecektir. Hizmet sunan açısından düşünüldüğünde o hizmetin sağlanabileceği fiyatın veya o hizmetin maliyeti altındaki bir fiyatın bu gibi durumlarda konunun değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekir, fakat bunlar (hizmet maliyeti ve eşik fiyat) her durumda belirleyici unsurlar olarak karşımıza çıkmaz.



Bağımsız kuruluşlar açısından, hizmeti talep edenin ödemeyi düşündüğü fiyat, hizmeti sağlayan kuruluşun maliyetlerini de kapsayan fiyat aralığı içinde kalıyorsa ve hizmeti üreten, teklif edilen fiyat çerçevesinde hizmet satmayı kabul ediyorsa piyasa fiyatı ya da emsal bedel oluşmuş demektir. Grup içi hizmet transferlerinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olması için kullanılacak transfer fiyatlandırması yöntemleri ise şunlardır:

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi

Buna göre örneğin, borç verme ve faktöring işlemlerine “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi”; sözleşmeli üretim, sözleşmeli araştırma faaliyetleri ve lisansların yönetimine ise “Maliyet Artı Yöntemi” uygulanmalıdır. Ayrıca, araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı ve araştırmaya ilişkin tüm riskler ana şirket tarafından üstlenildiğinde, Ar-Ge faaliyetini gerçekleştiren şirketin genelde bir riski bulunmamakta olup, bu durumda, transfer fiyatlandırması için en uygun yöntem olarak “Maliyet Artı Yöntemi” tercih edilmelidir.

Hizmeti alan şirketin faaliyet gösterdiği pazarda bağımsız kuruluşlar arası karşılaştırılabilir hizmet işlemleri varsa veya ilişkili kuruluşlarca benzer şartlarda bağımsız kuruluşlara da

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

hizmet veriliyorsa, transfer fiyatlaması için, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Örneğin, muhasebe, denetim, hukuki hizmetler, bilgisayar hizmetleri ve benzer nitelikteki bağımsız işlemlerde kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler nedeniyle karşılaştırma yapma imkanı yoksa diğer bir deyişle faaliyetlerin doğası gereği karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılmayacağı durumlarda maliyet artı yöntemine başvurmak daha uygun olacaktır.

Dolaylı hizmetlerde hizmetin verilmesi için yüklenilen maliyetin üzerine bağımsız hizmet şirketi bir kâr marjı ilave ederek maliyet artı yöntemini seçebilir. Hizmet doğrudan bir grup şirketine veriliyorsa doğrudan masraf yansıtması da kabul edilecektir. Grup içinde sunulan hizmetlerin piyasa değerinin hizmeti sağlayanın üstlendiği maliyeti aşmaması gerekir. Ancak, bu durum her zaman geçerli olmayabilir. Özellikle verilen hizmet normal şartlarda hizmeti sağlayanın cari ve olağan faaliyetleri içinde yer almıyorsa ve sadece grubu içinde şirketlere bir kolaylık sağlamak amacıyla yapılıyorsa, hizmetin maliyeti piyasa değerinden yüksek olabilmektedir.

Grup içi şirketlerden sağlanan hizmetlerin herhangi bir bağımsız kuruluştan sağlanan hizmetle aynı bedelde olup olmadığının belirlenmesi için işlemlerin fonksiyonlar ve beklenen faydalar açısından karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Örneğin, ilişkili kuruluşlardan birisi acente ya da aracı fonksiyonu üstlenerek grup üyelerine hizmet sağlıyorsa, maliyet artı yönteminin gereği olarak uygulayacağı kâr marjı normal bir aracılık kâr marjını geçmemeli ve hizmetin kendisiyle ya da performansı ile ilişkilendirilmemelidir. Böyle durumlarda “Emsallere Uygunluk İlkesi” gereği normal aracılık faaliyetlerine ilişkin oluşan maliyetin üzerine eklenen bir kâr marjı yerine hizmetin maliyetine bir kâr marjı eklemek daha uygun olmayacaktır.



### 4.1. Grup İçi İşlemlerde Emsal Bedelin Tespitine İlişkin Örnekler

#### 4.1.1. Örnek 1

(ABCD) şirketler grubudur. (A) Şirketi, (ABCD) Grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. Hizmetlerin gider toplamı 30.000 YTL'dir. (B), (C) ve

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

(D) Şirketleri bu hizmetten faydalanırken, (A) Şirketi bu hizmetten hiç faydalanmamaktadır. Göreli faydalar tam olarak belirlendiğinde hizmetten faydalanan şirketlere 30.000 YTL’lik giderlerin dağıtımını ise şöyledir:

Şirketler	Gider Payı (YTL)
(B)	15.000
(C)	7.500
(D)	7.500
<b>TOPLAM</b>	<b>30.000</b>

Ancak (A) Şirketinin bu faydaları kesin olarak ölçemediğini varsayalım. Bu durumda ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti nasıl paylaşılacaktır? Dağıtım anahtarı olarak satışlar, kullanılan, üretilen veya satılan üniteler, brüt veya faaliyet kârı, çalışan sayısından hangisi dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır?

Bu işlemin niteliği gereği söz konusu şirketlerde “çalışan kişi sayısı”nın dağıtım anahtarı olarak alınması “Emsallere Uygunluk İlkesi”nin sağlanması açısından daha doğru olacaktır. Buna göre, şirketlerde çalışan kişi sayıları şu şekilde tespit edilmiştir.

Şirketler	Kişi Sayısı
(B)	600 kişi
(C)	250 kişi
(D)	250 kişi
<b>TOPLAM</b>	<b>1.100 kişi</b>

(A) Şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 30.000 YTL’lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilecektir:

Şirketler	Kişi Sayısı	Gider Payı (YTL)
(B)	600	16.400
(C)	250	6.800
(D)	250	6.800
<b>TOPLAM</b>	<b>1.100</b>	<b>30.000</b>

Yukarıdaki veriler ışığında, (A) Şirketinin çalışan kişi sayılarını kullanarak giderleri dağıtması emsallere uygunluk ilkesi açısından güvenilir bir dağıtım anahtarı olarak kabul edilecektir.

### 4.1.2. Örnek 2

(A) Şirketi Almanya’da faaliyette bulunan ve limanlara gelen gemilere yükleme ve diğer işlemleri yapan bir şirkettir. (A) şirketi, Türkiye’de yerleşik (B) Şirketine konteynır başına 100 Euro’ya hizmet vermektedir. Aynı zamanda, Hollanda’da bulunan ve % 100

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

sermayesine sahip olduğu (C) yavru şirketine de aynı hizmeti vermektedir. (C) ve (B) şirketlerine verilen hizmetler arasında ve hizmet bedelleri bakımından bir fark bulunmamaktadır. Bağımlı ve bağımsız şirkete verilen her iki hizmet de aynı özelliklere sahiptir.

Eldeki bilgilere göre bağımsız şirkete verilen hizmet fiyatı “Emsallere Uygunluk İlkesi” açısından tespit edilen en iyi karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyattır. Örneğimizden de anlaşılacağı üzere emsal fiyatın tespitinde “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” kullanılmıştır. Sonuç olarak (A) şirketinin (C) yavru şirketine verdiği hizmet fiyatının 100 Euro olarak uygulanması emsallere uygunluk ilkesine uygun olacaktır.



### 5. Grup İçi İşlemlere İlişkin Mevzuatımızda Yer Alan Düzenlemeler

1 seri No.'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin<sup>45</sup> “8.7 Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı” başlıklı bölümünde; “holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararların uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup, verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin bölümünde açıklanan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir. Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.” şeklinde grup içi hizmetlerin işleyişine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

<sup>45</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Diğer taraftan, anılan Kanununun 22 nci maddesinin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler düzenlenmiştir.

Buna göre;

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilmez. Bu hüküm ile Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, indirimlerden Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Gider indirimi emsaline uygun olarak belirli esaslara bağlı kalarak yapılacaktır.

Bu itibarla, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesine uygun olarak belirlenecektir.

### 6. Sonuç

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin yavru şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetlerin maliyetlerini önce ana şirket veya bu hizmet için kurulmuş başka bir grup üyesi şirket üstlenebilir. Ancak, ana şirketin bu maliyetlere tümüyle katlanması söz konusu olmayıp, söz konusu maliyetlerin hizmetten faydalanan grup üyesi şirketlere paylaşılması gereklidir.

Grup içi işlemlerin değerlendirilmesi, karşılaştırılabilir bir durumda bulunan bağımsız bir firmanın, bu hizmeti kendi kendine veya ücret karşılığında bağımsız bir firmadan alıp almayacağını tespit etmek suretiyle yapılır. Eğer grup içi hizmet bağımsız bir şirketin kendi kendine yapmasına imkân veren veya bağımsız firmalardan ücret karşılığı almasına gerek olmayan bir hizmet ise “Emsallere Uygunluk İlkesi”ne uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilemez.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Bu sebepten, “Emsallere Uygunluk İlkesi” gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesi gerekir. Hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirmeyen ya da ticari veya ekonomik bir değer sağlamayan işlemlerin sağlanması durumunda emsallere uygunluk ilkesinin sağlanmadığı ilk bakışta anlaşılacaktır.

Bu sebepten, mükelleflerin ticari ya da ekonomik olarak kendilerini güçlendirmeyen işlemlere sadece grup içinden hizmet sağlamak amacıyla katılmaları durumunda kendi lehlerine hiçbir fayda bulunmamakta olup, hatta idarece düzenlenen cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalmaları mümkündür.



TAX

# ARAÇLARIN KASKO BEDELİNİN ALTINDA SATIŞININ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı

## 1. Giriş

Gelir veya Kurumlar vergisi mükelleflerinin envantere kayıtlı taşıtlarını satmaları durumunda satış için ölçü alınacak bedelin tespiti vergi idaresi ile mükellefler açısından ihtilaflara neden olmaktadır. İdare muvazaalı işlemleri önlemek gayesiyle araçların satış bedeli olarak genelde kasko bedelini esas almakta, mükellefler ise çoğu zaman aracın kasko bedelinin altında olan gerçek satış değerini bedel olarak göstermektedirler.

Bu yazıda, gerçek satış bedeli belli olmayan veya bilinmeyen motorlu taşıtım, matrah olarak alınacak bedelinin hesabında hangi ölçünün kullanılacağı idare tarafından yayımlanan genel tebliğ ve yargı kararları çerçevesinde ele alınacaktır.



## 2. Konuyla İlgili Düzenlemeler

Motorlu taşıtların satışı birden fazla Vergi Kanununun konusuna girdiğinden ölçü alınacak bedelin tespiti açısından her Vergi Kanunu ile ilgili olarak ayrı ayrı değerlendirme yapmak gerekmektedir.

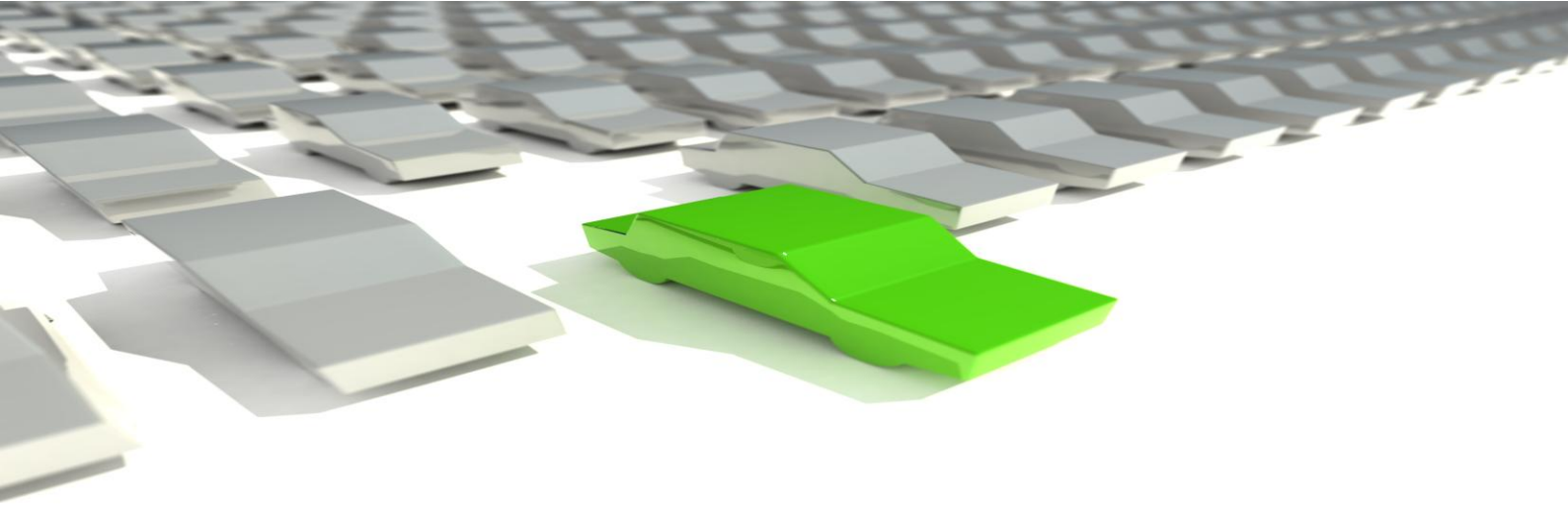


### 2.1. Harçlar Kanunu Açısından

Bilindiği üzere, Motorlu kara taşıtlarının noterliklerde yapılacak alım, satım ve taahhüdü ile ilgili gerçekleştirilecek işlemlerde noter harcı ödenmektedir. Bu harcı ödenmesi aşamasında esas alınacak bedelin tespiti ile ilgili Harçlar Kanununda hüküm yer almaktadır.

492 sayılı Harçlar Kanununun “Çeşitli İşlemlerde Değer” başlıklı 43 üncü maddesine 3689 sayılı Kanununun 10'uncu maddesiyle eklenen üçüncü fıkrada; “*Motorlu kara taşıtları ile ilgili alım, satım ve taahhüt işlemlerinde gösterilecek değer; işleme konu olan taşıtın cinsi, markası, modeli, tipi ve yaşı itibariyle Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğince tespit edilen ve işlemin yapıldığı tarihte geçerli olan kasko sigortasına esas değerinden aşağı olamaz. Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğince düzenlenen listelerde yer almayan eski model taşıtları asgarî değeri; o taşıtların listede yer alan en eski modelleri için belirlenen değerinden, her model yılı için % 10 indirim yapılmak suretiyle tespit edilir. Birlikçe düzenlenen listelerde yer almayan taşıtların değerleri, emsali taşıtların değerlerinden aşağı olamaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Madde hükmünün uygulaması ile ilgili olarak 17 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinde<sup>46</sup> gerekli açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır. Tebliğde yapılan açıklamalara göre, Motorlu kara taşıtları ile ilgili alım, satım ve taahhüt işlemleri, alım, satım veya taahhüde konu taşıtın cinsi, markası, modeli, tipi ve yaşı itibariyle mezkur fıkra ile belli edilmiş değerden az olmamak üzere işlem taraflarınca beyan olunacak değer üzerinden gerçekleştirilecektir.



Sözü edilen değerler, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğince yayımlanan "Motorlu Kara Taşıt Araçları Kasko Değer Listesi"nde yer almaktadır.

<sup>46</sup> 26/12/1990 tarihli ve 20737 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu listelerde değerleri gösterilen araçlar için yapılacak işlemlerde gösterilecek değer, işlem tarihinde bu taşıtların cinsi, markası, modeli, tipi ve yaşı itibarıyla listedeki kasko sigortasına esas değerinden az olamayacaktır. Öte yandan listelerde yer almayan araçların, listelerde herhangi bir emsalinin bulunmaması halinde ise bu araçların alımı, satımı ve taahhüdü ile ilgili işlemlerde, piyasada alımı, satımı yapılan benzeri araçların değerinden az olmamak üzere, ilgililerce beyan edilen değer esas alınacaktır.

Görüldüğü üzere, Harçlar Kanunu uygulaması bakımından Kanunda açık bir hüküm bulunmakta olup, harç alınmasına konu motorlu kara taşıtları ile ilgili noterlikçe yapılacak işlemlerde esas alınacak bedel Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğince yayımlanan ve "Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesi"nde ilan edilen kasko bedeli olacaktır.

### 2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Harçlar Kanunundaki düzenleme göz önünde bulundurulduğunda ölçü olarak alınan kasko bedelinin Katma Değer Vergisi Kanunu uygulaması açısından da geçerli olması gerektiği sonucu ortaya çıkabilmektedir. Uygulamada da vergi dairelerince bu yönde işlem tesis edildiği görülmektedir. Ancak bu yaklaşıma katılmak mümkün değildir. Çünkü her maddi Vergi Kanununda o verginin konusu, matrahı ayrı ayrı düzenlendiğinden aynı konu üzerinden alınan farklı vergiler için başka bir kanunda öngörülen ölçünün emsal alınması mümkün değildir.



Bu nedenle, envantere kayıtlı bir taşıtların satışında KDV matrahının tespiti, ilgili maddi Kanun olan 3065 sayılı KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde ele alınmalıdır.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi'nin 1 inci maddesi gereği Türkiye'de Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.



Anılan Kanunun 20 nci maddesinde ise teslim işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği belirtilmiştir.

Kanunun 27 nci maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesinde ise; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer, emsal bedeli olarak tanımlanmış, 3 üncü sırasında ise emsal bedel takdirinin, takdir komisyonunca maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılması kabul edilmiştir.



### **2.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından**

Envantere kayıtlı olan bir taşıtın satılması durumunda bu satış sonucu oluşan kar veya zarar işletmenin gelir ya da kurumlar vergisi matrahını etkilemektedir. Dolayısıyla taşıtın

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

satışı aşamasında kar veya zarar olarak dikkate alınacak tutarın tespiti önem kazanmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, uygulamaya idarenin yayımlanmış olduğu işlemlerle yön verilmiş bulunmaktadır.

Motorlu taşıtların alım-satımı sırasında yapılacak vergilendirmenin dayanması gereken esaslar ve yöntem, gerek gelir vergisi ve katma değer vergisi, gerekse harç yönünden vergi idaresinin muhtelif düzenlemeler yapmasını gerekli kılmıştır.

Konuya ilişkin gerekli açıklamalara 28/01/1993 tarihli ve 21479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 170 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “D \_ Motorlu Taşıtların Satışında Esas Alınacak Bedel” başlıklı bölümünde, “ ... Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, motorlu taşıtların kasko sigortasına esas bedelden daha düşük bedelle satılması halinde, Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından kasko bedelinin mi yoksa, gerçek satış bedelinin mi esas alınacağı konusunda tereddütlerin olduğu anlaşılmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından, mükelleflerin satışını yaptıkları motorlu kara taşıtlarına ilişkin esas alacakları tutar, gerçek satış bedelidir. Ancak, gerçek satış bedelinin emsallerine göre bariz bir şekilde düşük beyan edilmesi halinde idarece, taşıtın gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidilebilecektir. Bu tespit işlemi sırasında, diğer unsurlarla birlikte taşıtın satış tarihi itibarıyla geçerli olan, kasko sigortasına esas alınan bedelinden de yararlanılabileceği tabiidir. ” denilmiştir.

Konuyla ilgili olarak ihtilafların devam etmesi nedeniyle çıkarılan 06/05/1994 tarihli ve 34705 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde ise “Bakanlığımıza yansıyan taleplerden bazı vergi dairelerinin gerçek satış bedelleri konusunda hiçbir araştırma yapmadan kasko sigortasına esas bedelleri kullanarak mükellefler adına tarhiyat yaptıkları anlaşılmıştır. Bu uygulama idare ve mükellefler arasında gereksiz ihtilaflara neden olmaktadır.

Bu tür ihtilaflara yer verilememesi açısından, sadece kasko bedellerinden hareketle mükellefler adına tarhiyat yapılmaması, gerçek satış bedellerinin tespiti sırasında diğer hususların da incelenmesi gerekmektedir.” denilmiştir.

Gerek Genel Tebliğ’de gerekse İç Genelge’de yapılan açıklamalara göre Gelir Vergisi uygulaması bakımından motorlu kara taşıtlarına ilişkin satış bedelleri gerçek satış bedelidir. Ancak bu bedel emsallerine göre bariz bir şekilde düşüklük gösterirse kasko bedelleri ile birlikte diğer hususların da göz önünde bulundurulularak satış bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir.

### 3. Danıştay Tarafından Verilen Kararlar

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi bu konuda idare ve mükellefler arasında önemli sayıda ihtilaf söz konusu olmuş ve bu ihtilaflar idari yargı yerlerine taşınmış bulunmaktadır.

# Uzman Görüş

## Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Konuyla ilgili olarak Danıştay Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilmiş bir çok karar bulunmaktadır. Yaşanan bu ihtilaflar sonucunda yargı yerlerince verilen kararlarda da kasko bedelinin altında satılan araçlarda emsal bedelinini nasıl tespit edileceği de hüküm altına alınmıştır.

Envantere kayıtlı araçların satışının noter satış sözleşmesinde gösterilen kasko bedelinden düşük gösterilmesi halinde vergi dairesinin bu konuda takdir komisyonuna matrah takdiri yaptırmama engel teşkil etmemektedir. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen, 28/09/2001 tarihli ve Esas No. 2001/292, Karar No. 2001/105 sayılı kararda; araçların satış bedellerinin, noter satış sözleşmesinde gösterilen kasko sigorta değerlerinden düşük gösterilmesinin, beyannameye vergi matrahına ilişkin bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının kabulünü gerektirdiği hükmedilmiştir.



Ancak vergi dairesinin söz konusu aracın emsal bedelini tespit ederken Kasko bedelini tek ölçü olarak almaması gerekmektedir. Aracın emsal bedelinin tespitinde izlenecek yöntemle ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen 17/11/1995 tarihli ve Esas No. 1995/127, Karar No. 1995/253 sayılı kararda; emsal bedelinin, satışa konu aracın satış tarihindeki tüm özellikleri gözönüne alınarak mahalli ticaret odası ile şoförler ve otomobileciler derneğinden görüş alınarak tespit edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

#### 4. Sonuç

Mükelleflerce envantere kayıtlı araçların satışında ölçü alınacak bedel ile ilgili her bir maddi vergi Kanununun esas aldığı ölçü farklı düzenlemelere konu olmuştur. Şöyle ki, Harçlar Kanunu açısından, kasko değeri; Katma Değer Vergisi Kanunu açısından, emsal bedeli; Gelir Vergisi Kanunu açısından ise gerçek satış değeri ölçü olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla, motorlu taşıtın satış değerinin kasko bedelinin altında bir değerden gösterilmesi halinde bu durum mükelleflerce haklı bir sebeple ispat edilmedikçe değer takdir komisyonlarınca tespiti mümkün bulunmaktadır. Ancak takdir komisyonlarınca yapılacak değer tespiti; aracın hasar, model v.b. gibi satış tarihindeki tüm özellikleri göz önüne alınarak mahalli ticaret odası ile şoförler ve otomobileciler derneğinden de görüş alınarak yapılmalıdır.





# 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

