



Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Uzman Görüş

*Finansal Kiralama Yoluyla Binek Otomobili Edinilmesi
SMS Yoluyla Bağış Toplamada KDV ve ÖİV Uygulaması
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında
Düzeltilme İşlemleri ve Hazine Zararı
İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması
Vergi ve Teşvik Uygulamaları Açısından
Organize Sanayi Bölgeleri
Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde
İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler
Yapı Denetim İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Bir Sorun
Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş
İştiraklerin Tasfiyesinde Oluşan Zararların İndirimi
Avrupa Birliğince Çıkarılan
Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde
Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları
Yurtdışından Temin Edilen Kaynakların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu*

Ocak 2010 Sayı: 1



İÇİNDEKİLER

Başlarken	2
Finansal Kiralama Yoluyla Binek Otomobili Edinilmesi - M. Bahattin AKÇAY	3
<i>Bu makalede sözleşme sonunda kiracıya devrin öngörüldüğü finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında edinilen binek otomobiller için kira bedelleri üzerinden ödenen KDV'nin indirimi konusu ele alınmaktadır.</i>	
SMS Yoluyla Bağış Toplamada KDV ve ÖİV Uygulaması - Mustafa ERSAN	4
<i>Bu makalede GSM operatör şirketleri ile sözleşmeler imzalayan bazı kişi, kurum veya kuruluşların kampanya numaralarına vatandaşlar tarafından gönderilen mesaj ücretlerinin katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi karşısındaki durumu değerlendirilmektedir.</i>	
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri ve Hazine Zararı - Şerife DOĞAN	6
<i>Bu makale, 6 Haziran 2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 21 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine yedinci fıkra ile eklenen Hazine zararı konusunu incelemektedir.</i>	
İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması - Osman KIRBAŞ	10
<i>Bu makale, yatırım indirimi istisnasının yeni versiyonu olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi ile mevzuatımıza giren indirimli kurumlar vergisi" konusunu ele alınmaktadır.</i>	
Vergi ve Teşvik Uygulamaları Açısından Organize Sanayi Bölgeleri - Cem ARSLAN	13
<i>Bu makale organize sanayi bölgelerini tüm vergi ve teşvik uygulamaları açısından derinlemesine incelemekte ve konuya ilişkin detaylı bilgi ve örneklere yer vermektedir.</i>	
Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler - Ramazan BİÇER	17
<i>Makalenin konusunu "dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler" oluşturmakta olup söz konusu giderler makalede detaylı olarak ve örneklerle açıklanmaktadır.</i>	
Yapı Denetim İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Bir Sorun - Altan YILMAZ	21
<i>Bu makale, 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanuna ilişkin olarak ortaya çıkan sorun üzerinde durmakta ve konuya ilişkin bazı öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.</i>	
Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş İştiraklerin Tasfiyesinde Oluşan Zararların İndirimi - Serkan KURNAZ	23
<i>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 Kanununun bakış açısı aşağıda irdelenmektedir.</i>	
Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları - Göksal AYGÜN	25
<i>Bu çalışmanın konusunu Avrupa Birliğince çıkarılan temel vergisel düzenlemeler ve işleyiş kuralları çerçevesinde çifte vergilendirme, vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve diğer vergisel konular oluşturmaktadır.</i>	
Yurtdışından Temin Edilen Kaynakların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu - M. Çağrı BAYAR	36
<i>Makalede, kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin yurt dışından borçlanmasının ve yabancı hissedar bularak sermaye temin etmesinin bazı vergisel sonuçları üzerinde durulmaktadır.</i>	

Başlarken

Yeni bir dergi, yeni bir bakış, yeni bir yorum: Uzman Görüş Dergisi sizlerle...

Derneğimizin kuruluşunun altıncı yılında sizlere yayın hayatına ilk sayısı ile adım atan Uzman Görüş dergisini takdim etmekten büyük gurur duyuyoruz. Dergimizin sizlerle buluşması, mali mevzuatın oluşturulmasında ve uygulamasında her daim etkin rol almış Devlet Gelir Uzmanlarının kamu hizmetlerine katkıda bulunarak toplumsal hayatı desteklemeyi kendine rehber edinmiş olmasından kaynaklanmıştır. Yine aynı amaçla, Uzman Görüş Dergisi, mali konularda şimdiye kadar yayınlanmış olan dergilerden farklı bir bakış açısıyla sizlerle buluşuyor.

Yazar kadrosunu konularında ülkemizin en yetkin uzmanlarının oluşturduğu Uzman Görüş Dergisi vergicilik alanında bir ilke imza atarak ilk sayısını e-dergi olarak yayımlıyor. Bundan böyle aylık olarak çıkacak dergimizin sevgili meslektaşlarımızın uzun yıllar ana başvuru kaynağı olarak kalacağına tüm kalbimizle inanıyoruz.

Böyle bir yayını sizlere takdim etmekteki gayemiz, Devlet Gelir Uzmanları olarak uzun yıllardır mali konularda önemli bir birikime sahip olmamız ve bu birikimin ciddi bir potansiyel oluşturmasıdır. Sahip olduğumuz bilginin kamuoyu ve siz meslektaşlarımızla paylaşılacak olması bir yerde mali literatürün gelişmesine katkıda bulunacak ve özellikle vergi mükellefleri ve meslek mensuplarının mali idarenin bakış açısını daha yakından tanımalarını sağlayacaktır.

Dergimiz, vergi kanunları açısından yoruma ve açıklamaya gerek duyulan tüm konuları kendisine içerik olarak belirlemiş bulunmaktadır. Vergiciliğin tüm toplumu ilgilendirdiği düşünüldüğünde, bu yaklaşımın ne kadar da doğru olduğu kolaylıkla anlaşılabilir. Ayrıca, bu anlayışın sevgili okuyucularımız kadar mali idareye de sağlayacağı sayısız yarar bulunmaktadır.

İlk sayısı ile birlikte Uzman Görüş Dergisinde sizleri birbirinden ilginç konularda hazırlanmış on ayrı makale bekliyor. Bundan böyle hep olacağı üzere, makalelerin tamamı mali yayıncılığın tüm gerekliliklerini esas alarak hazırlanmıştır. Bu sayede okuyucularımız kısa sürede derin bir bilgilenmeye sahip olacaklar ve mali hususlarda daha çok aydınlanacaklardır.

Son olarak, Uzman Görüş Dergisinin yayına hazırlanmasında ve sizlere ulaştırılmasında desteği olan tüm Devlet Gelir Uzmanı arkadaşlarımıza buradan sonsuz teşekkürlerimizi sunuyoruz.

Temel felsefesi sürekli gelişim olan Devlet Gelir Uzmanları Derneği olarak dergimizin yeni sayılarında buluşmak dileğiyle...

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Finansal Kiralama Yoluyla Binek Otomobili Edinilmesi

M. Bahattin AKÇAY
Gelir İdaresi Müdürü

Bu makalede sözleşme sonunda kiracıya devrin öngörüldüğü finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında edinilen binek otomobiller için kira bedelleri üzerinden ödenen KDV'nin indirimi konusu ele alınmaktadır.

1. Giriş

KDV Kanununun 30/b maddesine göre faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler söz konusu binek otomobillerinin alımında yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmekte, bunların dışındaki mükellefler ise binek otomobili alımında yükledikleri KDV ile ilgili indirim hakkından yararlanamamaktadır.

Bu nedenle mükellefler binek otomobili satın almak yerine bunları finansal kiralama şirketlerinden bu yöntemle kiralamakta, genel gider mahiyetindeki söz konusu kiralamalar için yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapmaktadırlar.

Ancak mükelleflerin finansal kiralama yöntemiyle önce kiralayıp sonra da iktisap ettikleri binek otomobiller için gerek "kiralama hizmeti"ne ait gerekse sözleşme süresinin sonunda binek otomobilin kendilerine teslimine ilişkin olarak yükledikleri KDV'nin indirimi konusunda dikkatli olmaları gerekmektedir.

2. KDV Mevzuatında Yer Alan Hükümler

KDV Kanununun 29. maddesi ile KDV mükelleflerinin faaliyetlerine ilişkin olmak ve Kanunda aksine bir düzenleme bulunmamak kaydıyla kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV tutarlarını, vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV tutarlarından indirmelerine imkân sağlanmıştır.

Ancak Kanunun 30/b maddesi, faaliyetleri binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler dışında kalan mükelleflerin söz konusu araçlar için yükledikleri KDV'yi indiremeyeceklerini hükme bağlamıştır.

Dolayısıyla, faaliyetleri binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler dışında kalan mükellefler, binek otomobili alımlarında yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapamamaktadırlar.

3. Sonuç

Bu çerçevede, sözleşme sonunda binek otomobillerin alıcıda kalması halinde kiralama hizmet bedelleri üzerinden ödenen KDV tutarlarının kiralanmış binek otomobillerinin iktisabı dolayısıyla ödenen KDV tutarından bir farkı kalmamaktadır. Kanunun iktisabında izin vermediği bir vergi indirimine kira süresinin sonunda iktisap edilecek binek otomobillerinin kiralanmasında da izin vermeyeceği değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, finansal kiralama yöntemiyle önce kiralanıp sözleşme süresi sonunda edinilen binek otomobiller için kira süresince kiralama bedelleri üzerinden ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapılmasının mümkün olamayacağı düşünülmektedir.

Bu durumda, sözleşme devam ederken veya sözleşme süresinin sonunda kiracının alma hakkını kullanarak binek otomobili edinmesi halinde, edinme tarihine kadar kira bedelleri üzerinden ödenen ve indirim hesaplarına alınan KDV tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılması gerekecektir.

Bu düzeltme, kira bedelleri üzerinden ödenen ve indirim konusu yapılan KDV tutarlarının indirim hesaplarından çıkarılması suretiyle yapılacaktır. İndirim hesaplarından çıkarılan bu tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

Söz konusu tutarların kısmen ya da tamamen indirim yoluyla telafi edilmiş olması halinde ise indirim yoluyla giderilen KDV tutarları, edinimin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" sütununda beyan edilecektir.

Ancak finansal kiralamaya konu binek otomobiller için kira süresi içerisinde veya sürenin sonunda kiracı tarafından alım hakkının kullanılmaması ya da sözleşmede kiracıya alım hakkı tanınmamış olması durumunda böyle bir düzeltme yapmaya gerek bulunmamaktadır. Ayrıca normal kiralama yöntemiyle kiralanmış binek otomobiller için yüklenilen KDV tutarlarının Kanununun 29. maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmakta olup, bu tür kiralama hizmetlerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV tutarları ile ilgili olarak da bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

**SMS Yoluyla Bağış Toplamada
KDV ve ÖİV Uygulaması**

Mustafa ERSAN
Gelir İdaresi Müdürü

Bu makalede GSM operatör şirketleri ile sözleşmeler imzalayan bazı kişi, kurum veya kuruluşların kampanya numaralarına vatandaşlar tarafından gönderilen mesaj ücretlerinin katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi karşısındaki durumu değerlendirilmektedir.

1. Giriş

Bazı kişi, kurum veya kuruluşlar müstakil olarak veya bir araya gelerek sosyal boyutu bulunan sorunlara destek sağlamak amacıyla yönelik kampanyalar düzenlemektedirler.

Bu kampanyalara gelir temin etmek amacıyla GSM operatör şirketleri ile sözleşmeler imzalanmaktadır. Bu sözleşmeler gereğince belirlenecek numaraya mesaj gönderilmesi suretiyle kampanyaya bağış yapılmaktadır.

Bu yazımızda kampanya numarasına vatandaşlar tarafından gönderilen mesaj ücretlerinin katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi karşısındaki durumu değerlendirilecektir.

2. SMS Yoluyla Bağış Toplama İşleminin Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

2.1. Yasal Çerçeve ve Konunun Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 20.

maddesinde ise verginin matrahının, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin de malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılandan bu işlem karşılığı alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen değerler toplamını ifade ettiği; 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin katma değer vergisi matrahına dâhil olacağı hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi uygulamasında;

- ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler,
- her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- ticari nitelik taşımasa da özellik arz eden bazı işlemler (müzayede mahallerinde yapılan satışlar, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesindeki mal ve hakların kiralanması işlemleri vb.) vergiye tabi tutulmuştur.

Teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmayan ödemeler (avans, bağış vb. ödemeler) ile bir teslim veya hizmet olsa bile bunlardan ticari, sınaî, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında yapılmayanlar (Kanunun 1/3. bendinde sayılan işlemler hariç) verginin konusu dışında bırakılmıştır.

Toplumda yaşayan ihtiyaç sahibi kişilere veya topluma yardım amacı güden kurumlara yapılan aynı veya nakdi yardımlara bağış denmektedir. Taşınır veya taşınmaz her türlü kıymet bağışa

konu olabilir. Ancak, genellikle nakdi bağış tercih edilmektedir.

Bağışta herhangi bir maddi karşılık yoktur. Bu tür ödemeler genellikle sosyal amaçla yapılmakta ve bağışı yapanlara manevi tatmin sağlamaktadır. Yani bağış suretiyle yapılan ödemeler bir teslim veya hizmetin karşılığında yapılmamakta, ticari mahiyet de taşımamaktadır. Bu itibarla, bağışlar katma değer vergisinin konusuna girmez.

Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde ise,

- cep telefonu işletmecileri tarafından verilen haberleşme hizmetlerinin %25 oranında özel iletişim vergisine tabi olacağı,
- bu verginin matrahının katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği,
- bu maddede hüküm bulunmayan hallerde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

İletişim hizmetlerinde hizmet bedeli üzerinden %25 oranında özel iletişim vergisi ayrıca %18 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 24/b maddesine göre vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar verginin matrahına dâhildir.

Örneğin, bayiden otomobil alımında araç bedeline özel tüketim vergisi eklenerek katma değer vergisinin matrahı belirlenmekte ve bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Ancak, 6802 sayılı Kanunun 39 uncu maddesine göre özel iletişim vergisi katma değer vergisi matrahına dâhil edilmeyecektir.

2.2. SMS Yoluyla Bağış Toplanması Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisine Tabi Değildir

Sosyal bir amaç çevresinde düzenlenen bağış kampanyaları GSM operatörleri ile belirlenen bir numaraya SMS gönderilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. GSM operatörü ise abonelerinden tahsil ettiği bağış tutarlarını kampanyaya aktarır.

Bu işlemde, GSM operatörünün abonelerden tahsil edip kampanyaya aktaracağı bağış tutarları bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak alınmamakta ve ticari bir nitelik de taşımamaktadır.

Bu tutarlar Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre verginin konusu dışındadır. GSM operatörlerinin bu kampanyalara gönderilen kısa mesajlar nedeniyle abonelerine düzenleyeceği faturalarda bağış tutarları ayrıca gösterilmek şartıyla katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hesaplanmaması gerekir.

2.3. GSM Operatörünce Bağış Yanında Alınan Haberleşme Hizmet Bedelleri Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisine Tabidir

Kampanyaya katılım GSM operatörü şirketler aracılığıyla sağlanmakta, bu şirketlerin şebeke kaynakları kullanılarak kısa mesaj gönderilmektedir. Verilen bu hizmet karşılığında GSM operatörü tarafından bir bedel alınmaktadır. Bu haberleşme hizmeti karşılığında alınacak bedel katma değer vergisi ve özel iletişim vergisine tabidir.

GSM operatörü şirketlerce kampanyaya katılan abonelerine düzenlenecek fatura tutarından bağış miktarı düşüldükten sonraki haberleşme hizmet bedeli üzerinden %18 oranında katma değer vergisi ve %25 oranında özel iletişim vergisi hesaplanması gerekir.

Öte yandan, haberleşme hizmet bedeli kampanyaya kısa mesaj gönderen katılımcılardan değil kampanyayı düzenleyenler tarafından karşılanabilir.

Bu durumda da GSM operatör şirketi tarafından kampanyayı düzenleyenler adına fatura edilecek bedel üzerinden katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hesaplanması gerekir.

2.4. Ön Ödemeli Hazır Kartlarla Gönderilen Mesajlarda Uygulama

85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin C bölümü ile GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartların özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, perakendeci bayiler tarafından yapılan ön ödemeli hazır kart satışlarına ait katma değer vergisi bayi karına isabet eden katma değer vergisini de ihtiva edecek şekilde perakendeci bayilere satış yapan kuruluşlar tarafından beyan edilecektir.

Söz konusu bağış kampanyalarına ön ödemeli hazır kartlar kullanılarak da mesaj gönderilmektedir. Bu kartlar kullanılarak yararlanan haberleşme hizmetlerinin katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hizmetten yararlanılmadan önce ödenmektedir.

Bu nedenle, kampanyaya bu kartlar kullanılarak gönderilen mesajların katma değer vergisi ve özel iletişim vergisinden arındırılması mümkün olmamaktadır.

Bu durumda, kampanyalara ön ödemeli hazır kartlar ile mesaj gönderilmesi suretiyle yapılan bağışlara isabet eden katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi mesaj ücretine iç yüzde uygulanmak suretiyle hesaplanarak GSM operatörü tarafından indirim konusu yapılabilir.

3. Sonuç

Sosyal amaçlı olarak belirlenen bir numaraya SMS gönderilmesi suretiyle düzenlenen bağış kampanyalarında GSM operatörünün abonelerden tahsil edip kampanyaya aktaracağı bağış tutarları katma değer vergisi ve özel iletişim vergisine tabi tutulmayacaktır.

**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla
Örtülü Kazanç Dağıtımında
Düzeltilme İşlemleri ve Hazine Zararı¹**

**Şerife DOĞAN
Gelir İdaresi Müdürü**

Bu makale, 6 Haziran 2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 21 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine yedinci fıkra ile eklenen Hazine zararı konusunu incelemektedir.

1. Giriş

Örtülü kazanç dağıtımı vergi güvenlik müesseselerinden biri olarak vergi mevzuatımızda öteden beri yer almaktadır. Bu müessese ile kurum kazancının her ne suretle olursa olsun aşındırılmaması ve kurum bünyesinde doğacak kazancın vergiye tabi olmadan kurum dışına aktarılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Mülga 5422 sayılı Kanunun yürürlükte olduğu dönemde 01/01/2006 tarihine kadar sadece örtülü kazanç dağıtan nezdinde kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmakta ancak dağıtımın muhatabında işlem yapılmamaktaydı. Diğer bir ifadeyle, ilgili Kanun hükmü gereği (5422 sayılı Kanun madde 17) örtülü kazanç dağıtımını yapan şirket nezdinde tarhiyat yapılmakta buna karşın örtülü kazanç dağıtımını yapan şirketin bunu beyan etmesi halinde aynı gelir unsuru üzerinden iki ayrı mükellef nezdinde vergileme yapılmış olduğundan çifte

vergilendirme olarak adlandırılan durum ortaya çıkmaktaydı. Dolayısıyla çifte vergilendirmenin önlenmesi için dağıtım yapılan şirket nezdinde düzeltme yapılması gerekmektedir.

5520 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle hem dağıtan nezdinde kurumlar vergisi tarhiyatı hem de dağıtılan nezdinde karşı düzeltme işlemi yapılması sağlanmıştır.

Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan "tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır." hükmü ile transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamak amaçlanmıştır.

Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir.

Konuyla ilgili temel açıklamalar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğin (9) numaralı bölümünde yapılmıştır.

Bu düzenlemeler gereğince transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç

¹ Maliye Postası Dergisinin Temmuz 2009 sayısında yayınlanmıştır.

dağıtarak kazancını bu yolla azaltan kurum adına Kanunun 11 inci maddesinin 1/c bendine göre tarhiyat yapılacak, 13 üncü madde hükmü gereğince de örtülü kazanç dağıtılan kişi ya da kurum nezdinde düzeltme işlemi yapılacaktır.

Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ancak uygulamada "ilişkili kişiye yapılan satışlarda emsaline göre düşük fiyat uygulayan kurumun aradaki farkı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) yazarak matraha ekleyeceğine dair Kanunda bir hüküm bulunmadığı, aksine emsal fiyata göre yüksek faturalanan bir fiyatın emsalle arasındaki farkının alıcı tarafından KKEG olarak kaydedileceğinin belirtildiği şeklinde bir yanlış anlama mevcuttur.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse ilişkili kişiye yapılan satışlarda emsaline göre düşük fiyat uygulayan kurum, hâsılatını eksik göstermek suretiyle kurum bünyesinde oluşması gereken kazancını vergilendirilmeksizin ilişkili kişilere aktarmaktadır. Dolayısıyla ilişkili kişilere bu şekilde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç diğer bir ifadeyle kurum kazancının azaltılmasına yol açan bu tutar kabul edilmeyen indirim sayılarak, bu kazancı dağıtan kurum nezdinde vergilendirilmesi sağlanacaktır.

Aynı şekilde, ortağın faizsiz ödünç para veren bir şirketin de ortağın kullandığı borç para için alınması gereken faiz, borcu veren kurum açısından gerçekte elde

edilebilecek bir faiz geliri niteliğini taşımaktadır. Dolayısıyla uygulanacak emsal faiz ile borç veren şirketin uyguladığı sıfır veya düşük faiz arasındaki fark kadar hesaplanan örtülü kazanç tutarının kabul edilmeyen indirim olarak kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan örtülü kazanç dağıtılan ortağın (borç alan) hukuki niteliğine göre, şartların varlığı halinde Kanunun 5 inci maddesinin 1/a bendine göre iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilecek ve düzeltme beyanname üzerinde yapılacak olup, kâr payı dağıtılan kurumun tam mükellef kurum olması nedeniyle dağıtılan kâr payı tevkifata tabi olmayacaktır.

Örtülü kazanç dağıtılan ortağın tam mükellef gerçek kişi olması halinde ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

İlgili Tebliğde yer alan açıklamalara kısaca değinmek gerekirse; anılan Tebliğin bu bölümünde, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının gerektiği belirtilmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Yani mükellef uzlaşma talep etmiş ise uzlaşıp ödediği tutar düzeltmeye konu olacaktır.

Dava yoluna başvurmuş ise nihai karara göre ödenen verginin düzeltmeye konu edilmesi gerekir. Çünkü inceleme sonucu tarhi öngörülen vergi ile ödenen vergi tutarları gerek uzlaşma gerekse dava sonucuna göre değişebilmektedir.

2. Hazine Zararı Nedir?

Yukarıda da belirtildiği üzere, örtülü kazanç müessesesi, müessese kapsamındaki kurumda vergilendirilmesi gereken kurum kazancının madde metninde sayılan yöntemlerle kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasını engellemek için getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir.

Bilindiği gibi mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan bu müessese çerçevesinde hazine zararının varlığı şeklinde bir koşul ya da yasal belirleme bulunmamakta idi. Ancak, anılan Kanunun 17 inci maddesi ile ilgili olarak sermaye şirketlerinin madde metninde belirtilen neviden yaptıkları işlemlerde bu müessesenin varlığının ortaya konulabilmesi ve bu müessese doğrultusunda işlem yapılabilmesi için Danıştay'ın vermiş olduğu bazı Kararlarda "Hazine Zararı" kavramı ortaya atılmaktadır. Bu yöndeki Danıştay Kararlarının bir kısmı aşağıdaki gibidir:

Danıştay Dördüncü Dairesinin 18/10/1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı Kararı aşağıdaki gibidir. "...Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü

için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir."

Danıştay bu kararı ile örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesi ile bir eleştiride bulunabilmek için örtülü kazanç dağıtımına konu işlem yapıldığında iki kurumun ödeyecekleri kurumlar vergisinin azalması veya vergilendirilecek kazancın döneminin sonraki dönemlere kayması gerektiğini ileri sürmektedir.

Dördüncü Dairesinin 25/12/1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı Kararı da aynı yöndedir. Bu Karar; "... Aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez...." şeklindedir.

Yine Dördüncü Daire 23/02/1994 tarih ve E.1992/4441, K.1994/1057 sayılı benzer bir Kararı; "Holdinge bağlı şirketlerin biri lehine hesaplanan faizin diğer şirketin giderlerini teşkil ettiği ve kurumlar vergisinin de artan oranlı bir vergi olmaması nedeniyle vergi kaybından söz edilemeyeceği ve örtülü kazanç dağıtımının imkânına kabul bulunmadığı" şeklindedir.

Bu kararların ortak özelliği örtülü kazanç dağıtımını müessesesi yoluyla bir eleştiride bulunabilmek için, örtülü kazanç dağıtan veya dağıtılan kurumlar bir arada değerlendirildiğinde, hazinenin mutlak

veya dönemsel bir kaybının olup olmadığı hususunun temel bir koşul olarak aranması gerektiğidir.

Bu çerçevede, mevcut yasal düzenlemeye 6 Haziran 2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 21 inci maddesi ile eklenen yedinci fıkra ile Hazine zararının tanımı yapılmış ve tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır.

Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Bu hükümle tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmaktadır.

İlişkili kişi kapsamında gerçekleştirilecek işlemler iki tam mükellef kurum arasında olabileceği gibi yabancı kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilerinin birbirleri arasında ya da tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşebilecektir.

Kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü veri toplamından kasıt, gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi her türlü vergi toplamıdır. Söz konusu hüküm 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihten itibaren gerçekleştirilen yurt içi işlemlerde hazine zararının oluşup oluşmadığı hususu göz önünde bulundurulacaktır.

Buna göre,

- İki tam mükellef kurum arasında,
- İki yabancı kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilerinin birbirleri arasında,
- Tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri arasında ilişkili kişi kapsamında yurt içinde gerçekleştirilen işlemlerde hazine zararının bulunması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olacaktır.

Dolayısıyla, 01/01/2008 tarihinden itibaren;

- Yukarıda belirtilen kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamındaki işlemin yurt içinde gerçekleştirilen bir işlem olması,
- Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedelle işlem yapılmış olması,
- Bu işlem sonucunda Hazine zararının bulunması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır

Örnek 1: Tam mükellef (A) Kurumu 2009 hesap dönemi içinde tam mükellef ilişkili

(B) Kurumundan 100 TL tutarında bir mal almış olsun. (A) Kurumunun ve ilişkili (B) kurumunun ilgili dönem faaliyetlerinin kârlı olduğu varsayımı altında,

(A) Kurumunun 2009 hesap dönemi bilgileri:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	400
Matrah	400
Hesaplanan KV	80

İlişkili tam mükellef (B) Kurumunun 2009 hesap dönemi bilgileri:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	100
Matrah	100
Hesaplanan KV	20

Söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 50 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda Hazine zararının doğup doğmadığına bakılacaktır.

Bu tespit sonucu yapılacak işlemler aşağıdaki gibi olacaktır:

(A) Kurumu Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	450
Matrah	450
Hesaplanan KV	90

(B) Kurumu Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	50
Matrah	50
Hesaplanan KV	10

Görüleceği üzere, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat tespit eden (A) Kurumu ve ilişkili (B) Kurumu adına tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi 100 iken emsallere uygunluk ilkesine göre fiyat tespit edildiği

durumda da tahakkuk ettirilmesi gereken toplam vergi değişmemiştir.

Dolayısıyla cari dönemde her iki kurumun da kârlı olduğu durumda (A) Kurumu ve ilişkili (B) Kurumu adına tahakkuk ettirilmesi gereken toplam kurumlar vergisi birlikte değerlendirilmiş olup sonuç itibarıyla hazine zararı oluşmadığı görülmüştür. Sonuç olarak; hazine zararının bulunmadığı durumlarda örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tarhiyat ve karşı taraf düzeltmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek 2: Tam mükellef (A) Kurumu ürettiği (x) malını 2008 hesap dönemi içinde ilişkili olduğu pazarlama şirketi (B)'ye 150 TL'ye satmış olsun.

(A) Kurumunun 2008 hesap dönemi bilgileri:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	100
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler (Diğer İndirimler ve İstisnalar)	(25)
Kâr ve İlaveler Toplamı	100
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(25)
KÂR	75
Matrah	75
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	15

İlişkili tam mükellef pazarlama şirketi (B) :

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Zararı	(50)
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(50)
ZARAR	(50)
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı	(50)

Söz konusu malın emsallere uygun fiyatının 200 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda Hazine zararının doğup doğmadığına bakılacaktır.

Bu tespit sonucu yapılacak işlemler aşağıdaki gibi olacaktır:

(A) Kurumu Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	150
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler (Diğer İndirimler ve İstisnalar)	(25)
Kâr ve İlaveler Toplamı	150
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(25)
KÂR	125
Matrah	125
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	25

(B) Kurumu Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Zararı	(100)
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(100)
ZARAR	(100)
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararı	(100)

Görüleceği üzere, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle (A) Kurumu adına tahakkuk eden kurumlar vergisi 15 iken emsallere uygunluk ilkesine göre fiyat tespiti durumunda 25 birim kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmesi gerektiğinden cari dönemde 10 birim eksik tahakkuktan dolayı hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir. Dolayısıyla örtülü kazanç dağıtan nezdinde tarhiyat işlemleri dağıtılan nezdinde de düzeltme işlemleri yapılacaktır.

Her iki örnekte de değerlendirme yapılırken diğer vergi türleri ihmal edilmiştir.

3. Sonuç

Sonuç olarak; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yönünden 2008 hesap dönemi başından itibaren ilişkili kişiler arasında (gerçek kişiler hariç) gerçekleşen yurt içi işlemlerde hazine zararının varlığı bir koşul olarak aranacak olup hazine zararının varlığı halinde sadece kurumlar vergisi tarhiyatı değil, yapılan işlemle ilgili olan tüm vergiler için de tarhiyat önerilebilecektir.

İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Osman KIRBAŞ
Gelir İdaresi Müdürü

Bu makale, yatırım indirimi istisnasının yeni versiyonu olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi ile mevzuatımıza giren indirimli kurumlar vergisi" konusunu ele almaktadır.

1. Giriş

Yatırım indirimi müessesesi, bir yatırım teşviki olarak mevzuatımıza girdiği 1963 yılından beri, çeşitli kanunlarla değişikliklere uğramış 5479 sayılı Kanunla son halini almıştır. Bu Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası" başlıklı 19. maddesi kaldırılmış ve 3 yıl süreyle yatırım indirimi istisnası uygulamasına yön verecek Geçici 69. madde eklenmiştir.

Bu tarihten sonra 2006, 2007 ve 2008 yılları için yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanmama seçimlik bir hak halini almış, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesinde yer alan şartlar dâhilinde isteyen mükelleflerin bu üç yıl için yatırım indiriminden yararlanabilmelerine imkân tanınmıştır.

Yatırımın indiriminin 31.12.2008 tarihinde tamamen sona ermesinin ardından, "İndirimli kurumlar vergisi" yatırım indirimi istisnasının yeni versiyonu olarak mevzuatımızda Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi olarak yerini almıştır.

2. İndirimli Kurumlar Vergisinde Temel Kavramlar

- İndirimli vergi oranı, yatırıma katkı oranı ve yatırıma katkı tutarı,
- Yatırıma katkı oranı, Devletin yatırıma sağlayacağı teşvikin oranını,
- İndirimli vergi oranı, tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devletin-yatırımcıya destek verebilmesi için bu yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanacak vergi oranını,
- Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmaksuretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımlarda Devletçe karşılanacak toplam tutarı yani Devletin yatırımcıya vereceği desteği ifade etmektedir.

Yatırıma katkı tutarları ve indirim oranları 2009/15199 sayılı BKK ile belirlenmiştir.

3. Kimler İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanabilecek?

Bakanlar Kurulu tarafından gruplandırılacak illerde ve sektörlerde anılan Kanunda belirtilen şartlara uygun olarak yatırım yapan mükellefler indirimli kurumlar vergisi müessesesinden yararlanabileceklerdir.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 4 üncü maddesi kapsamında münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31.12.2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i

geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu bu yetkiye istinaden 2009/15199 sayılı BKK ile taşınma desteğinden yararlanacak mükellefler için kurumlar vergisi oranı %5 olarak belirlemiştir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 5 inci maddesinde, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin bu madde kapsamında 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

2009/15386 Bakanlar Kurulu Kararıyla kurumlar vergisi oranı, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar için % 5 ve birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar için % 5 olarak belirlenmiştir.

Her ne kadar bu yeni teşvikin adı "İndirimli kurumlar vergisi" olsa da Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan "Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır." hükmüyle gelir vergisi mükellefleri için de bu uygulamadan yararlanabilme imkânı getirilmiştir. Böylelikle şartları taşıyan gelir vergisi mükellefleri, bu kapsamdaki yatırımlarından elde ettikleri kazançları için yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen indirim oranına göre indirimli gelir vergisi tarifesine tabi tutulacaklardır.

4. İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanamayacak Mükellefler/Yatırımlar

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları ve taahhüt işi yapanların indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olmadığı gibi

- 4328 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar,
- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli^{3/4} Çerçevesinde Yapıtılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar dolayısıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanılamayacaktır.

5. İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanma

İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak isteyen mükellefler öncelikle Hazine Müsteşarlığına müracaat ederek yatırımlarını yatırım teşvik belgesine (YTB) bağlatmak zorundadırlar. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, mükelleflerin Hazine Müsteşarlığından alacakları yatırım teşvik belgesine bağlanmış olduğundan Maliye Bakanlığı mükelleflerin YTB'lerine göre işlem yapacaktır.

4842 sayılı Kanun öncesi yatırım indirimi istisnasında olduğu gibi yatırımcının yatırım yerini, sektörünü, yatırım büyüklüğünü Hazine Müsteşarlığı kontrol edecek ve indirimli kurumlar vergisi de

dâhil olmak üzere hangi teşviklerden yararlanacağına YTB üzerinde yer verecektir.

Dolayısıyla, mükellef indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak istediğinde beyanname üzerindeki ayrılmış kısımları doldurması, YTB'sinde yer alan oran üzerinden vergisini hesaplaması ve istendiğinde YTB'sini ibraz etmesi yeterli olacaktır.

6. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında, Bakanlar Kurulunun belirleyeceği illerde/sektörlerde ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerine uygun yeni yatırımlarını Hazine Müsteşarlığından almış oldukları YTB'ler çerçevesinde gerçekleştiren kurumlar vergisi mükelleflerinin (sadece bu yatırımların tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edecekleri kazançlar) indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanmaları mümkün olacaktır.

Mükelleflerin KVK 32/A maddesi kapsamındaki yatırımları dışında başkaca faaliyetlerinin bulunması halinde söz konusu diğer faaliyetlerinden elde ettiği/edeceği kazançlara indirimli vergi oranı değil yürürlükte bulunan normal kurumlar vergisi oranı/gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır.

Örnek: Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen (B) ilinde/sektöründe, KVK'nın 32/A maddesi kapsamında uygun büyüklükte yatırım yapan (VYZ) A.Ş. 2010 yılında işletmeye başladığı yatırımından 120.000 TL, bu yatırım dışındaki faaliyetlerinden ise 420.000 TL kazanç sağlamıştır. Bu şirketin toplam 540.000 TL olan kurum kazancının 120.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar

vergisi oranı uygulanırken KVK'nın 32/A maddesi kapsamı dışındaki faaliyetlerinden elde ettiği 420.000 TL'lik kurum kazancına yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır.

İndirimli kurumlar vergisi, sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında yapılacak yeni yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanabileceğinden, anılan madde kapsamındaki yatırımı dışında başkaca faaliyetleri bulunan mükelleflerin muhasebe kayıtlarının, bu madde kapsamındaki yatırımlarından elde edeceği kazançlarının diğer kazançlarından ayrı olarak takip ve tespitine imkân vermesi gerekmektedir.

7. İndirimli Kurumlar Vergisinde Başlangıç ve Uygulama Süresi

Mükellefler, bu Kanun kapsamında yaptıkları yatırımları kısmen veya tamamen işletmeye başladıkları geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanabileceklerdir.

31.12.2008 tarihinde tamamen sona eren yatırım indirimi istisnasında yatırım harcamasının yapıldığı dönemden itibaren istisnadan yararlanma, KVK'nın 32/A maddesi ile yatırımların kısmen veya tamamen işletilmesi olarak değiştirilmiştir. İndirimli kurumlar vergisiyle birlikte yatırım indirimi uygulamasında var olan "harcama" esasından vazgeçilerek "işletme" esasına geçilmiştir.

Gerek bu yeni teşviki yatırım indiriminden ayıran "işletme" esası gerekse indirimli vergi oranının yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanacak olması önceki dönemlerde karşılaştığımız "verimsiz"

veya “yarım kalmış” yatırımları azaltacak olup bu özeliğiyle indirimli kurumlar vergisi doğrudan ve sadece yatırımları destekleyen, sınırları belirli bir teşvik uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Örnek: (A) Kurumu KVK'nın 32/A maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığından almış olduğu YTB çerçevesinde (B) ilinde/sektöründe 2009 yılından başlayarak 2011 yılına kadar toplam 2.000.000 TL'lik yatırım yapmış ve 2011 yılında bu yatırımı işletmeye başlamıştır.

Yatırıma katkı oranı %25, yatırıma katkı tutarı ise $(2.000.000 \times 0.25=)$ 500.000 TL'dir.

(A) Kurumu, bu yatırımın işletilmesinden elde edeceği kazançla sınırlı olmak üzere, 2011 yılından (yatırım işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden) itibaren 500.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

Mükellefler, KVK'nın 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarında indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar devam edebileceklerdir.

8. Aynı Mükellef Tarafından Yatırıma Katkı Oranı ve/veya Vergi Oranı Farklı İllerde Yatırım Yapılması

Mükelleflerin, aynı 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen farklı illerde birbirinden bağımsız yatırımlar yapması halinde, ilgili yatırımdan elde edilecek kazançta yatırımın yapıldığı il için belirlenen yatırıma katkı tutarı ve indirimli vergi oranı esas alınacak indirim uygulaması açısından herhangi bir sıkıntı yaşanmayacaktır.

Ancak, Bakanlar Kurulu tarafından bu gruplandırma/belirleme yapıldıktan sonra bir yatırımın, yatırıma katkı oranı ve/veya vergi oranı farklı olan birden fazla ilde yapılması halinde, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre tespit edilen tutara ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanacaktır.

9. Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi

Tevsi yatırım, yeni bir yatırım niteliğinde olmayıp mevcut tesise yeni kısımlar eklenerek üretim miktarını ve/veya üretilen mal ve hizmet çeşidini artırmayı hedefleyen yatırımlar olarak tanımlanmaktadır. KVK'nın 5838 sayılı Kanunla getirilen 32/A maddesi esas olarak yeni yatırımları kapsamaktadır. Ancak bu Kanunla tevsi yatırımlardan elde edilecek kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân tanınmıştır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazançların işletme büyüklüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde bu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde, indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirlenir.

Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri,

yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Tevsi yatırımlarda da yeni yatırımlarda olduğu gibi indirimli kurumlar vergisi uygulamasından, bu kapsamdaki yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçirildiği geçici vergi döneminden itibaren yararlanılabilecektir.

10. İndirimli Kurumlar Vergisine İlişkin Şartların Sağlamaması

KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşımayan veya sonradan kaybeden mükellefler tarafından indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmış olması halinde bu uygulama dolayısıyla tahsilinden vazgeçilen yani zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle tahsil edilecektir.

Örneğin indirimli kurumlar vergisinden yararlanma Hazine Müsteşarlığından alınacak YTB ile mümkün olmaktadır. Bu kapsamda alınan bir YTB'nin Hazine Müsteşarlığı tarafından iptal edilmesi sonucu mükellefin indirimli kurumlar vergisinden yararlanma hakkı ortadan kalkacak ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler cezasız olarak geri alınacaktır.

Uygulama Hazine Müsteşarlığından alınacak YTB'ler kapsamında gerçekleştiğinden şartların kaybedilmesini YTB'lerin durumu belirleyecektir.

**Vergi ve Teşvik Uygulamaları
Açısından Organize Sanayi Bölgeleri²**

**Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı**

Bu makale organize sanayi bölgelerini tüm vergi ve teşvik uygulamaları açısından derinlemesine incelemekte ve konuya ilişkin detaylı bilgi ve örneklere yer vermektedir.

1. Giriş

Ülkemiz sanayisinin, sistemli ve planlı bir şekilde oluşturulması ve gelişimini sağlamak üzere Serbest Bölgeler, Endüstri Bölgeleri ve Organize Sanayi Bölgeleri (OSB) kurulmuş olup bu bölgelerde gerçekleştirilecek yatırımların desteklenmesi amacıyla çeşitli teşvikler düzenlenmiştir. İlk örneği 19. yüzyıl sonlarında İngiltere’de görülen organize sanayi bölgesi uygulaması, 20. yüzyıl başlarında diğer gelişmiş ülkelerde de oluşturulmaya başlanmıştır. Ülkemizde ilk olarak 1962 yılında Bursa’da kurulan OSB’lerin sayısı 2007 sonu itibariyle 93’e ulaşmıştır.³ Planlı ve düzenli bir şekilde sanayinin gelişmesi için kurulan OSB’lerden hedeflenenler;

- Sanayinin disipline edilmesi,
- Şehrin planlı gelişmesine katkıda bulunulması,
- Birbirini tamamlayıcı ve birbirinin yan ürününü teşvik eden sanayicilerin bir arada ve bir program dâhilinde üretim yapmalarıyla, üretimde verimliliğin ve kar artışının sağlanması,
- Sanayinin az gelişmiş bölgelerde yaygınlaştırılması,

- Tarım alanlarının sanayide kullanılmasının disipline edilmesi,
- Sağlıklı, ucuz ve güvenilir bir altyapı ile ortak sosyal tesisler kurulması,
- Müşterek arıtma tesisleri ile çevre kirliliğinin önlenmesi,
- Bölgelerin devlet gözetiminde, kendi organlarıncaya yönetiminin sağlanması olarak sayılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak yürürlüğe giren 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu⁴ yanında ikincil mevzuat OSB Yönetmeliği ile düzenlemiştir.⁵ OSB, kamu yararı gerekçesiyle adına kamulaştırma yapılabilen veya yaptırılabilen özel hukuk tüzel kişiliğidir. Kanundaki usullere göre belirlenen yerlerde, özel hukuk tüzel kişileri veya gerçek kişilerce de OSB kurulabilir. Ancak, özel OSB kuracak olanlar kamulaştırma yapamazlar.

2. Organize Sanayi Bölgelerine Sağlanan Vergi Dışı Teşvikler

OSB tüzel kişiliğine ve buralarda faaliyet gösteren girişimcilere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine ve KOSGEB tarafından arsa ve arazi temini, karşılıksız veya geri ödemeli krediler yanında enerji desteği sağlanmaktadır.

2.1. Arsa Tahsisi

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Hakkındaki Kanunun⁶ geçici 1. maddesi kapsamında 6.2.2010’a kadar;

² Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisinin Şubat 2009 sayısında yayımlanmıştır.

³ www.sanayi.gov.tr

⁴ 15.04.2000 tarih ve 24021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁵ 01.04.2002 tarih ve 24713 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kredisi kullanan organize sanayi bölgelerindeki tahsis edilmemiş parseller, organize sanayi bölgesi yetkili organlarının karar almaları halinde gerçek veya tüzel kişilere, bedeli Bakanlık tarafından OSB'ye verilen krediden mahsup edilmek üzere bedelsiz olarak tahsis edilebilir.
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kredisi kullanmamış ya da kredi borcunu ödemiş olan OSB'lerin yetkili organlarının karar almaları halinde de parsel tahsisi yapılabilir. Bu durumda tahsis edilen parsel bedeli, OSB tüzel kişiliğine Hazinece ödenir.

2.2. Krediler

OSB'lere Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile KOSGEB tarafından altyapı, üst yapı ve genel idare giderlerinin karşılanması amacıyla düşük faizli veya karşılıksız kredi verilmektedir.

2.2.1. Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca Sağlanan Krediler

Bakanlığın Yatırım Programında yer alan OSB'lerden;

- Kalkınmada Öncelikli Yörelerde bulunanlar ile ileri teknoloji gerektiren ihtisas OSB'lerin arsa, altyapı ve genel idare giderleri,
- Normal ve gelişmiş yörelerde bulunan OSB'lerin altyapı ve genel idare giderleri düşük faizle kredilendirilmektedir.

2.2.2. KOSGEB Tarafından Sağlanan Krediler

OSB içinde veya dışında, bu illerdeki mülki/yerel yönetimlerce belirlenmiş olan sanayi alanlarında bedelli veya bedelsiz arsa tahsisi olarak yeni yatırım yapacak olan işletmeler için, üstyapı uygulama projelerine, kapalı kullanım alanının bir metrekaresi için 3 YTL, toplam üst limit ise 10.000 YTL olmak üzere karşılıksız destek sağlanmaktadır.

2.3. Enerji Desteği

5084 sayılı Kanun kapsamında;

1.4.2005'ten itibaren faaliyete geçen ve asgari 10 işçi çalıştıran işletmeler ile 1.4.2005'ten önce faaliyete geçmiş ve asgari 10 işçi çalıştıran işletmelerden fiilen ve sürekli olarak maddede sayılan alanlarda faaliyette bulunanların elektrik enerjisi giderlerinin %20'si Hazinece karşılanır.

Bu orana, 1.4.2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgari sayıdan sonraki her işçi; 1.4.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgari işçi sayısından sonraki her işçi için 0,5 puan eklenir. Hazinece karşılanacak oran, OSB'lerde %50'yi diğer alanlarda ise %40 ı geçemez.

2.4. Sigorta Primi Desteği

- 1.4.2005'ten itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,
- 1.4.2005'ten önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerden asgari 10 işçi

çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin organize sanayi bölgeleri için tamamı Hazinece karşılanır.

3. Organize Sanayi Bölgelerine Sağlanan Vergisel Teşvikler

Organize sanayi bölgelerine, kurumlar ve gelir vergileri ile KDV başta olmak üzere çeşitli vergisel muafiyet ve istisnalar tanınmıştır.

3.1. Kurumlar Vergisi

- Organize sanayi bölgelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla,
- Kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan,
- Kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.⁷

Bu hükmün uygulanmasındaki en önemli husus, kurulacak olan iktisadi işletmenin, enerji altyapısı ve benzeri tesislerin inşası için kurulması ve elde edilen kazancın tamamının bu yerlerin ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması gerekliliğidir. Muafiyet hükmünden faydalanacak olan OSB tüzel kişiliği değil, tüzel kişiliğe bağlı iktisadi işletmelerdir.

OSB tüzel kişiliği kural olarak kurumlar vergisi mükellefi olmamakta, ancak yukarıdaki şekilde oluşturulan ve gerekli şartları sağlayan OSB'ye bağlı iktisadi işletmeler vergiden muaf tutulmaktadır. 1 seri no.lu KVK Tebliğine göre, OSB'lerin iktisadi işletmelerinin bulunması halinde, bunların kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları hususu, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelere ilişkin Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Örneğin, kitap veya dergi yayımlayan bir OSB'nin, bu faaliyeti nedeniyle iktisadi işletmesi oluşup oluşmadığı hususunda yapılacak olan değerlendirme, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ bölümü referans alınarak yapılacaktır.

OSB tüzel kişiliğine bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmeler münhasıran maddede belirtilen faaliyetleri icra etmeleri ve bu faaliyetlerden elde edecekleri kazançları bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen kazançların ortak ihtiyaçlar için kullanılmayıp herhangi bir nedenle üyelere dağıtılması halinde muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, organize sanayi bölgesi gelir fazlalarının dağıtımına tabi tutulması halinde OSB iktisadi işletmesi adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.⁹

OSB tüzel kişiliğine ait gayrimenkullerin kiralanmasında ise, söz konusu kiralama

⁸ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 08.07.2003 tarih ve 2905 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı özeliği

⁷ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md.4

faaliyetinin iktisadi işletme oluşmasını gerektirecek hacim ve önemde bulunması ve faaliyetin süreklilik arz etmesi durumunda, OSB'ye bağlı iktisadi işletme oluştuğunun kabulü, iktisadi işletmeye kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi ve VUK'da yer alan mükellefiyetle ilgili ödevlerin (defter tutma, beyanname verme ve fatura düzenleme gibi) yerine getirilmesi gerekecektir.¹⁰

KVK'nın 5. maddesine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. OSB tarafından arsa tahsis yapılan ancak Şirket adına tapu tescili bulunmayan arsaların satılması halinde KVK'nın 5. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması ile ilgili olarak;

Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkündür.

OSB tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda

kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecektir.

3.2. Gelir Vergisi

5084 sayılı Kanun kapsamında;

- 1.4.2005'ten itibaren, yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin en az 10 işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,
- 1.4.2005'ten önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerden asgari 10 işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin OSB'lerdeki işyerleri için %100 ü verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Örneğin, Artvin'deki organize sanayi bölgesinde bulunan işyerinde öteden beri faaliyette bulunan mükellef, Ağustos-2007 ayında 20 işçi istihdam etmektedir. Bu durumda Şirket bu işyerinde çalıştırdığı işçi toplamı olan 20 işçi için teşvikten yararlanacaktır.¹¹

3.3. Katma Değer Vergisi

Organize sanayi bölgelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV Kanununun 17. maddesine göre vergiden müstesna tutulmuştur. Söz konusu istisna sadece OSB tüzel kişiliğine bağlı iktisadi

¹¹ İmdat Türkay, 5084 Sayılı Kanunda Yer Alan Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinde 5615 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler, Yaklaşım Yayıncılık, Kasım 2007

¹⁰ 24.03.2004 tarih ve 12459 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı özelgesi

işletmeleri kapsamakta, bu bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin ve gerçek kişilerin arsa ve işyeri teslimleri KDV'ye tabi bulunmaktadır.

KDV Kanununun 29. maddesi çerçevesinde, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olarak indirilemeyen ve Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi tutarı, 04.04.2007 tarihinden itibaren organize sanayi bölgelerinden temin edilen mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlara mahsuben ödenebilmektedir.

3.4. Emlak Vergisi

Organize sanayi bölgelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile emlak vergisinden muaftır. Bu istisnadan OSB tüzel kişiliğinin yanı sıra OSB'lerde faaliyet gösteren mükellefler de yararlanmaktadır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi, sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar arazi vergisinden muaftır.

3.5. Belediye Gelirleri

- 4562 sayılı OSB Kanununun 21. maddesi çerçevesinde, merkezi atıksu arıtma tesisi işleten bölgeler ile bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerden atık su bedeli alınmaz. Atık su arıtma tesisi bulunmayan OSB'lerde ise bu muafiyet uygulanmaz.
- Belediye Gelirleri Kanununun 80. maddesine göre, organize sanayi bölgelerinde yapılan yapı ve tesisler Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcından müstesnadır. Bu istisna bölgede faaliyet gösteren firmalar ile gerçek kişileri de kapsamaktadır.

- Aynı maddeye göre, teşvik belgesini haiz organize sanayi bölgeleri Parselasyon Harcına tabi değildir.
- Belediye sınırları ve mücavir alan içinde bulunan ancak belediyenin katı atık toplama hizmetinden yararlanmayan OSB'ler çevre temizlik vergisinden müstesnadır.

3.6. Harçlar Kanunu

OSB'lerde yer alan gayrimenkullerin ifraz, taksim veya birleştirme işlemleri Harçlar Kanununun 59. maddesine göre vergiden müstesnadır.

4. SONUÇ

OSB'ler, sanayinin sistemli, planlı ve düzenli şekilde oluşumunun sağlanmasının yanı sıra ucuz ve güvenilir bir altyapı kurulması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve ölçek ekonomilerinden yararlanılması ile ülke ekonomisine istihdam ve katma değer yaratılması açısından önem arz etmektedir. Organize sanayi bölgeleri ile ilgili düzenleme ve teşviklerin, bu bölgelerde faaliyet gösteren şirketler ve girişimciler açısından üst düzeyde olduğu görülmektedir.

**Dar Mükellef Kurum Kazancının
Tespitinde İndirilebilecek ve
İndirilemeyecek Giderler¹²**

Ramazan BİÇER
Devlet Gelir Uzmanı

Makalenin konusunu "dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler" oluşturmakta olup söz konusu giderler makalede detaylı olarak ve örneklerle açıklanmaktadır.

1. Giriş

Bilindiği üzere, dar mükellef kurum, Türkiye'de işyeri ya da daimi temsilcisi bulunmayan kurumları ifade etmektedir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun¹³ 3 üncü maddesinde dar mükellef kurumlara ilişkin aşağıdakiler hükümlere yer verilmiştir.

"Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan¹⁴ kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden

elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.),

- Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından Türkiye'de elde edilmiş olanları ifade eder. Kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesi Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre belirlenir. Dar mükellefiyete tâbi kurumun kazancı;

- Ticari veya zirai kazanç ya da her ikisi birlikte ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre,
- Ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise elde edilen iradın türüne göre,
- Ticari kazanç ve zirai kazançla birlikte diğer gelir unsurlarını da

¹² Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisinin Şubat 2009 sayısında yayınlanmıştır.

¹³ Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ Bu kurumlar, şunlardan oluşur: a) Sermaye şirketleri, b) Kooperatifler, c) İktisadî kamu kuruluşları, ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve d) İş ortaklıkları.

içeriyorsa ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde tam mükellef kurumlara ilişkin olarak “kabul edilmeyen indirimler” düzenlenirken, mezkûr Kanununun 22 nci maddesinin üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır. Bu sebepten dolayı da dar mükellef kurumlar, tam mükellef kurumlar için 11 inci maddede sayılan unsurları elde ettikleri kurum kazancından indirim unsuru olarak düşebileceklerdir.

Bunun yanında, Türkiye'deki kurum kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri dar mükellef kurumların kazançlarından indirim unsuru olarak düşülebileceklerdir.

Bu noktada belirtmek gerekirse, makalemizin konusunu oluşturan “dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler” aşağıda detaylı olarak ve örneklerle açıklanacaktır.

2. Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler

Dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler tıpkı tam mükellef kurumlarda olduğu gibi düzenlenecektir.

Buna göre Kurumlar vergisi kanununun 8 inci maddesinde yer alan aşağıdaki giderler dar mükellef kurumlarca da indirim unsuru olarak kullanılacaklardır.

Buna göre, ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hâsıllattan indirebilirler:

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri,
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- d) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- e) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- f) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olan teknik karşılıklar.

Ayrıca, gelir vergisi kanununun 40 inci maddesinde düzenlenen ve dar ve tam kurumla vergisi mükellefleri için geçerli olan giderlerde bulunmaktadır. Söz konusu bu giderlerin indirim konusu yapılmasında iki şart aranmaktadır;

- 1- Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılmış olması,
- 2- Vergi kanunlarındaki belirtilen haller hariç olmak üzere Vergi Usul Kanununa göre belgelendirilmesi.

Ancak, burada bu konuya girilmeyecek olup, Kurumlar Vergisi Kanununun 22 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde yer verilen ve sadece dar mükellef

kurumlar için hüküm altına alınmış hususlara değinilecektir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacak olup ayrıca aşağıda sayılan giderler de dar mükelleflerden açısından indirim unsuru olarak değerlendirilecektir. Bunlar;

- Türkiye'deki kurum kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile
- Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleridir.

Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye’deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir.

Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye’deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye’deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım” hükümlerine uygun olarak belirlenecektir.

Bu giderler “Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilebilecek Giderler” olarak sayılmışlardır. Sırayla bu hususları birer örnekle açıklayalım.

Örnek 1: (Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar)

(TXYZ) uluslar arası bir şirketler grubu olup merkezi İngiltere’de bulunmaktadır. (T) şirketi, (TXYZ) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. Hizmetlerin gider toplamı 30.000 Euro olup, (X) Şirketi Fransa’da, (Y) Şirketi Almanya’da tam mükellef ve (Z) şirketi de Türkiye’de dar mükellef kurum olarak bu hizmetten faydalanmaktadır. Söz konusu hizmete ilişkin fayda tam olarak belirlendiğinde hizmetten faydalanan şirketlere 30.000 YTL’lik giderlerin dağıtım şöyle olacaktır:

(X) şirketi	15.000 Euro
(Y) şirketi	7.500 Euro
(Z) şirketi	7.500 Euro
Toplam	30.000 Euro

Ancak (T) şirketinin bu faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırılacaktır. Dağıtım anahtarı olarak şirketlerde çalışan kişi sayısı kullanılabilir. Şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı şöyledir:

(X) şirketi	600 kişi
(Y) şirketi	250 kişi
(Z) şirketi	250 kişi
Toplam	1.100 kişi

(T) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 30.000 YTL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

Şirketler	Kişi Sayısı	Gider Hesaplaması	Gider Payı (Euro)
(X) şirketi	600	$600/1.100 \times 30.000$	16.400
(Y) şirketi	250	$250/1.100 \times 30.000$	6.800
(Z) şirketi	250	$250/1.100 \times 30.000$	6.800
Toplam	1.100	$1.100/1.100 \times 30.000$	30.000

Örneğimizde, (T) şirketinin çalışan kişi sayılarını kullanarak giderleri dağıtması güvenilir bir dağıtım anahtarı olarak kabul edilecek ve Türkiye'de dar mükellef kurum olan (Z) şirketi de kurum kazancının tespitinde almış olduğu insan kaynakları hizmeti karşılığında ödemiş olduğu 6.800 Euro'yu cari kurdan YTL'ye çevirerek matrahtan indirim unsuru olarak düşebilecektir.

Bunun sebebi de yapılan ödemenin Türkiye'deki kurum kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması ve bu gider dağıtımının emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenen dağıtım anahtarlarına göre yapılmış olmasıdır.

Buna karşın, eğer bu dağıtım Türkiye'deki dar mükellef kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmaması durumunda söz konusu dağıtım emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenen dağıtım anahtarlarına göre yapılmış olsa bile dar mükellef kurumun Türkiye'de elde etmiş olduğu kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, dağıtım emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenen dağıtım anahtarlarına göre yapılmaz ise emsale bedeli aşan kanunen kabul edilemeyen gider olarak dar mükellefin kurum kazancına ilave edilecektir.

Bu durumda, örneğimizde (T) şirketi tarafından kullanılan dağıtım anahtarı sonucunda Türkiye'de kazanç elde eden dar mükellef (Z) şirketine 10.000 Euro'luk bir hizmet bedelini fatura eder ise bu durumda (Z) şirketi Türkiye'de kurumlar vergisini beyanında kurum kazancına 3.200 (10.000 - 6.800) Euro'luk bir tutarı cari kur üzerinden YTL'ye çevirerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edecektir.

Örnek 2: (Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri)

(A) şirketi Hollanda'da tam mükellef olup, Türkiye'deki bir proje nedeniyle göndermiş olduğu çalışanları aracılığı ile 100.000 YTL'lik bir kurum kazancı elde etmesi nedeniyle dar mükellef kurum kapsamında vergilendirilecektir. Bunun yanında, projenin devamı esnasında Hollanda'dan gönderilen ve projenin denetiminden sorumlu Bay (X) ait 3.000 YTL tutarında seyahat gideri bulunmaktadır. Buna göre, 100.000 YTL kurum kazancı bulunan Hollandalı (A) şirketi dar mükellef olarak kurum kazancından 3.000 YTL'lik seyahat giderini kazancın elde edilmesi ile ilgili olması nedeniyle düşebilecektir.

3. Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilemeyecek Giderler

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen

kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Kurumlar vergisi kanununun 6 ncı maddesinin 2 inci fıkrasında "Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır." hükmüne yer verilmiştir.

Dokuz bentten oluşan Gelir Vergisi Kanununun 41 inici maddesinde sayılan ödemelerden ilk dört bendi, şahsi işletmelerde teşebbüs sahibinin, şahıs şirketlerinde ise ortakların ticari mameleki ile özel mameleki arasındaki ayrımla ilgilidir. Bu bentlerin ihtiva ettiği hükümlere göre, bu kimselerin işletmeden çektikleri iktisadi kıymetler, kendilerine ve eşine ve küçük çocuklarına işletmece ödenen aylık, ücret, komisyon ve tazminatlar, işletmeye konulan sermayeye veya yukarıda sayılan kimselerin cari hesap ve diğer alacakları için yürütülen faizler, işletme açısından gider olarak kabul edilmeyecektir.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin diğer kısmı da Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde "kabul edilmeyen indirimler" başlığı altında yer almaktadır. Bunlar;

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- d) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dâhil).
- e) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
- f) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- g) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.
- h) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

- i) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayımlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- j) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si.

Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde ise yukarıda sayıların yanında ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması da kabul edilmez:

- a) Yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri ve
- b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Örnek 1:

(AB) şirketi Belçika'da yerleşik bir şirketler grubu olup, yine aynı kurum yavru şirketi olan (B) şirketi aracılığı ile Türkiye'de mal satışı yapmıştır. (B) şirketi dar mükellef kapsamında değerlendirilmekte olup, Belçikalı ana şirket (AB) şirketinden aldığı malları Türkiye'de satmasından dolayı 2007 yılı içinde 200.000 YTL hâsılat elde etmiştir.

Bu alışlar nedeniyle (B) şirketi ana şirket (AB) şirketine 50.000 YTL komisyon ödemiştir. Bu durumda dar mükellef (B) şirketinin kurum kazancına 50.000 YTL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilecektir.

Örnek 2:

Örnek 1'de olduğu üzere (AB) şirketi Belçika'da yerleşik bir şirketler grubu olup,

yine aynı kurum yavru şirketi olan (B) şirketi aracılığı ile Türkiye'de mal satışı yapmıştır. (B) şirketi dar mükellef kapsamında değerlendirilmekte olup, Belçikalı ana şirket (AB) şirketinden aldığı malları Türkiye'de satmasından dolayı 2007 yılı içinde 200.000 YTL hâsılat elde etmiş ve ana merkezin yönetim giderleri nedeniyle 75.000 YTL değerinde bir tutar genel yönetim giderinden kendisine düşen pay olarak fatura edilmiş olmasından dolayı (B) şirketi tarafından bu pay için bir karşılık ayrılmıştır.

Bu durumda, Belçika'daki ana merkezin genel yönetim giderlerine katılmak üzere ayrılan 75.000 YTL'lik pay kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşıması dolayısı ile (B) şirketinin kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekir.

4. Sonuç

Yasal düzenleme gereği olarak dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında Gelir Vergisi Yasası'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyetler kapsamında elde edilmesi halinde, kazanç, kurum kazancının tespitine ilişkin esaslar çerçevesinde hesaplanacaktır.

Bu durumda, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazançlardan serbest meslek kazançları, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve değer artış kazançları Gelir Vergisi Kanununa göre tespit edileceğinden, bunlara ilişkin kanunen kabul edilen ve kabul edilmeyen

giderlerin tespitinde mezkûr kanunun 40 ıncı ve 41 inci maddelerinde yer alan hükümler esas alınacaktır.

Buna karşın, dar mükelleflerce elde edilen kazanç ve iratlar Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyetler kapsamında elde edilmesi halinde, kazanç, kurum kazancının tespitine ilişkin esaslar çerçevesinde hesaplanacağından kurumlar vergisi kanununun tam ve dar ve dar mükelleflere ortak olan kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlere ilişkin hükümleri ile sadece dar mükellefler için düzenlenmiş 22 inci maddesindeki unsurlar dikkate alınacaktır.



Yapı Denetim İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Bir Sorun¹⁵

Altan YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı

Bu makale, 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanuna ilişkin olarak ortaya çıkan sorun üzerinde durmakta ve konuya ilişkin bazı öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.

1. Genel Açıklamalar

Can ve mal güvenliğini teminen, imar plânına, fen, sanat ve sağlık kurallarına, standartlara uygun kaliteli yapı yapılması için proje ve yapı denetimini sağlamak ve yapı denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun yayımlanmıştır. Kanunla 3194 sayılı imar Kanununun 26 ncı maddesinde belirtilen kamuya ait yapı ve tesisler ile 27 nci maddesinde belirtilen ruhsata tabi olmayan yapılar 'ile tek parselde, bodrum katı dışında en çok iki katlı ve toplam ikiyiz metrekareyi geçmeyen müstakil yapılar' hariç, belediye ve mücavir alan sınırları içinde ve dışında kalan yerlerde yapılacak yapıların denetimi düzenlenmiş ve bu amaçla yapı denetim kuruluşları kurulmuştur.

Yapı denetimi esas olarak bu kuruluşlar ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütülmekte olup, yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin etmesi de mümkün değildir.

Öte yandan, uygulamada yapı sahibi ile yapım işini üstlenen müteahhit arasında yapılan sözleşmelere göre, yapım aşamasındaki her türlü giderlerin müteahhit

tarafından karşılanması öngörülebilmektedir. Yapım aşamasındaki giderlerden biri de yapı denetim kuruluşlarına ödenen hizmet bedelleri olduğundan ve hizmet sözleşmesi de Kanunen yapı sahibi ile denetim kuruluşu arasında yapıldığından müteahhit tarafından hizmet bedelinin ilgili banka hesabına ödenmesi aşamasında ödenen bu hizmet bedellerinin müteahhidin defterine gider olarak kaydedilip edilmeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Bu yazıda söz konusu husus ele alınacaktır.

2. Konunun Belge Düzeni Yönünden Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca Kanunun "Faturanın Şekli" başlıklı 230 uncu maddesinin 3 numaralı bendinde faturada "Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası"nın bulunması gerektiği belirtilmiştir. Anılan maddedeki müşteri tanımından, malı satın alan veya kendisine iş yapılan gerçek kişi veya tüzel kişi anlaşılmaktadır. Faturanın düzenlenmesinde fatura bedelinin kimin tarafından ödendiği hususu önemli olmayıp, fatura malı satın alan veya kendisine iş yapılan gerçek kişi veya tüzel kişi adına düzenlenmelidir.

Yapı Denetim Kanunu uygulamasında ise sözleşmenin yapı sahibi ile yapı denetim firması arasında imzalanacağı belirtildiğinden ve yapı sahibi de müşteri konumunda olduğundan faturanın yapı sahibi adına düzenlenmesi gerekmektedir.

¹⁵<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=101054> (Erişim 15/09/2008)

Müteahhidin yapı sahibinin vekili olması Kanunen mümkün olmadığı için müteahhidin vekil sıfatıyla faturayı kendi adına düzenlemesi de mümkün değildir. Bu nedenle, faturanın yapı sahibi adına düzenlenmesi durumunda hizmet bedelini fiilen ödeyen müteahhidin bu gideri defterine gider olarak kaydedip edemeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

3. Konunun Gider Yazımı Yönünden Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler sayılmış olup, 1 numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin matrahtan indirilmesi için, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir.

Bu bakımdan, yapılan giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan bir illiyet ilişkisinin bulunması ve bu ilişkinin tevsik edici belgelere dayanması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin kazancın safi tutarının tespitinde indirimi mümkün değildir. Bu çerçevede iki yaklaşımdan söz edilebilir. İlk olarak; Fatura üzerinde müteahhidin ismi bulunmadığından müteahhit ile yapılan gider arasında illiyet bağı kurmak mümkün olmayacağından bu hizmet bedellerinin gider yazılamayacağıdır.

İkinci olarak, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi gereğince vergilemede olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan ve bu hizmet bedelleri fiilen müteahhit tarafından ödendiğinden gider olarak

değerlendirilebileceğidir. Konuyla ilgili olarak idarenin yaklaşımını incelediğimizde Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 08/10/2002 tarihli bir özelgede "mükelleflerin defterlere kaydedilen ve vergi matrahının tespiti ile ilgili olan giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu belgelerin ise mükellef adına düzenlenmiş olacağı tabiidir." denilmek suretiyle ödeme müteahhit tarafından yapılsa dahi yapı sahibi adına düzenlenen belgelerin müteahhit tarafından gider belgesi olarak kullanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ancak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 10/07/2006 tarihli özelgede¹⁶ ise söz konusu ödemelerin yapı sahibi adına müteahhit tarafından yapıldığının aralarında düzenlenen ve bu hususlarında yer aldığı sözleşme veya banka dekontu ile belgelendirilmesi halinde bu ödemelerin GVK'nın 40'ıncı maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

4. Sonuç

Kanımızca müteahhit tarafından yapı sahibi adına yapı denetim kuruluşlarına ödenen hizmet bedelleri gerçek gider olması nedeniyle sözleşme ve banka dekontu ile belgelendirilmek kaydıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Ancak bu durumda olan mükelleflerin doğrudan gider yazmak yerine idarenin görüşüne göre hareket etmelerinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

¹⁶<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=101054> (Erişim 15/09/2008)

Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş İştiraklerin Tasfiyesinde Oluşan Zararların İndirimi

Serkan KURNAZ
Devlet Gelir Uzmanı

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 Kanunun bakış açısı aşağıda irdelenmektedir.

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 ile vergi sistemimize girmiştir. 5024 sayılı Kanunun amacı, 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi olarak açıklanmıştır.

Mezkûr 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. 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, mezkûr 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.

Mezkûr 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. 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, amortismanına 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.

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.

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 alınamayacaktır. Zira geçici 25 inci maddesinin (I) bendi düzeltilmiş kalemlere ilişkin fark hesaplarının, amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması bağlamında matrahtan indirilmesini engellemiştir. 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 paylaşılması işleminin satış olarak nitelendirilemeyeceği yönündeki Vergi Mahkemesi kararını onamıştır. 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 (I) 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 (I) bendi ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş amortisman tabi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin düzeltme farklarının maliyet addolunacağı, amortisman tabi 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 itibariyle belirlenen düzeltme farkına isabet eden kısmının gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu uygulama, enflasyon düzeltmesinin genel sistematığı içinde doğru bir uygulama niteliindedir. 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.

Avrupa Birliğince Çıkarılan Vergisel Düzenlemeler ve İşleyiş Kuralları Çerçevesinde Çifte Vergilendirme, Vergiden Kaçınma, Vergi Rekabeti Uygulamaları¹⁷

Göksal AYGÜN
Devlet Gelir Uzmanı

Bu çalışmanın konusunu Avrupa Birliğince çıkarılan temel vergisel düzenlemeler ve işleyiş kuralları (code of conduct) çerçevesinde çifte vergilendirme, vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve diğer vergisel konular oluşturmaktadır.

1. Giriş

Geçtiğimiz yüzyılda ve içinde bulunduğumuz yüzyılda, küreselleşen dünyada görülen hızlı ekonomik değişimler hem kamusal alanda hem de piyasalarda yaşanan ciddi yenilikleri beraberinde getirmiştir. Aynı zamanda, kamusal yaklaşımlarda yaşanan değişim süreci diğer alanları da etkileyerek tüm ülkeleri birçok piyasada yeni düzenlemeler yapmaya zorlamıştır.

Böylece, kamunun etkinlik gösterdiği alanlar ve bu alanlara yönelik kamunun müdahaleci politikaları gittikçe değişikliğe uğramaya başlamıştır. Böylece, bu değişimlerden mali ve finansal piyasalar da etkilenerek yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur.

Bütün bu gelişmeler sonucunda; kambiyo düzenlemelerinin serbestleşmesi ve sermayenin uluslararası alandaki hareketliliğinin artması 1980'li ve 1990'lı yıllarda ülkelerin ekonomi ve maliye politikalarını yeniden gözden geçirmelerine

neden olmuştur¹⁸. Sermayenin piyasalar arası dolaşım serbestliğini kazanması sonucu bir ülkeden diğer ülkeye yapılan doğrudan sabit sermaye yatırımları ve portföy yatırımları hem sayısal hem de hacim olarak artış göstermiştir.

Sermaye bu tercihi yaparken, o ülkenin doğal kaynaklarının zenginliği, vergi, çevre gibi mevzuat hükümleri, ucuz emek gücünü barındırıp barındırmadığını gibi bir takım hususları dikkate almaktadır.

Sermayenin sahibi olan şirketler, mevcut sermaye yapılarında değişikliğe giderek veya bağlı kuruluş, iştirak gibi adlar altında yeni örgütlenme çeşitleri yaratarak doğrudan yabancı yatırımın birincil kaynağı olan Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) halinde kurumsallaşmaya başlamışlardır.

Sermayenin uluslar arası serbest hareketliliği sonucunda yapılan yatırımlardan elde edilen kazanç üzerinden gerek kaynak ülkede gerekse ikamet ülkesinde vergilendirme ilkelerinin farklılığından dolayı birden fazla vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme¹⁹ ve ÇUŞ'ların kazançlarını yatırım yaptığı ülkeden (misafir ülke) ana ülkeye aktarması sonucu kazancın hiç vergilendirilmemesi veya çok az vergilendirilmesi ya da çeşitli ülkelerin yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekmek amacıyla yürüttükleri zarar verici vergi rekabeti²⁰ (harmful taxation) gibi ciddi sorunları gündeme getirmiştir.

18 Emrah Ferhatoglu; "2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları", e-akademi Mayıs 2006- Sayı 51

19 Vergilendirme ilkeleri; ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesidir. Devletlerin uyguladığı ilkeler arasındaki farklılık ÇUŞ'ların çifte vergilendirmesine neden olmaktadır.

20 Doğrudan Yabancı yatırımları çekmek amacıyla vergi indirimlerine gidilmesi, Vergi cennetleri, ÇUŞ'ların hareket

¹⁷ Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisinin Eylül ve Ekim 2008 sayılarında yayımlanmıştır.

Böylece, ülkeler arasında çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi rekabeti sonucu ortaya çıkan zararların önlenmesi için bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Bu çalışmaların öncülüğünü ise Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) yapmıştır. OECD, çifte vergilendirme, vergiden kaçınma ve vergi rekabeti sonucu oluşan zararların önlenmesi için çok taraflı ve küresel bir çözüm önerisi getirmiştir. Bu kapsamda, 1996 yılında zararlı vergi uygulamaları üzerine bir proje başlatılmıştır.

OECD hazırlamış olduğu raporda iki önemli noktaya değinmiştir. Bunlar, zararlı vergi uygulamaları kriterlerinin belirlenmesi ve vergi cenneti ülkeleri ile mücadeledir. Keza ülkeler, vergi rekabetinden korunmak ya da etkinliğini artırmak için Ekonomik İşbirliği Örgütlenmelerine, bölgesel ya da iki ülke arasında, karşılıklı, çeşitli anlaşmalara gitmiştir.²¹

Söz konusu Ekonomik birleşmeler ve antlaşmaların amacına ve kapsamına girilmeyecek olup, bu çalışmanın konusunu Avrupa Birliğince çıkarılan temel vergisel düzenlemeler ve işleyiş kuralları (code of conduct) çerçevesinde çifte vergilendirme, vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve diğer vergisel konular oluşturmaktadır.

2. AB Vergi Hukukunun Kaynakları

Avrupa Birliği, üye ülkeler arasında ekonomik ve siyasi işbirliği sağlamak, geliştirmek ve ortak hareket etmek esasına göre kurulmuş

olan bir birliktir. Bu nedenle, üye ülkeler arasında sosyo-ekonomik kurumların birbirleri ile uyumlaştırılmasında derin bir işbirliği vardır. Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Antlaşması AB vergi hukukunun kaynaklığını yapmakta ve temel ilkelerini belirlemektedir.

Anlaşmanın 90 ıncı maddesinde “Hiçbir üye ülke, kendi ülkesinde bulunan benzer ürünler üzerine doğrudan veya dolaylı olarak koyduğu vergiyi aşacak şekilde diğer üye ülke ürünlerinin üzerine doğrudan veya dolaylı olacak şekilde vergi koyamayacaktır.”denilerek ayırıcı vergilemenin önlenmesine yönelik düzenlemeye gidilmiş; devlet yardımı yasağını düzenleyen 87 nci maddesinde “Bazı malların üretimi veya bir kısmının alımı sağlayarak rekabeti bozan veya tehdit eden herhangi bir şekildeki bir devlet tarafından veya devlet kaynağı kullanılarak sağlanan yardımlar, üye ülkeler arasındaki ticareti etkiledikleri kadarıyla ortak pazar ile uyumsuz kabul edileceklerdir.” hükmü getirilmiş; dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 93. madde ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili 94. maddede düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer taraftan, çifte vergilemeyi önleme antlaşmaları ile ilgili olarak da 293. maddede açıklamalar yapılmış olup bu hususa aşağıda detaylı olarak değinilecektir. AET Antlaşmasının 249. maddesi, tüzük, direktif, karar, tavsiye, görüş şeklinde çıkarılabilecek hukuki düzenlemelerle ilgili olup, bu düzenlemeler ikincil hukuk kuralları (secondary law) olarak adlandırılan ve

alanını serbestleştirecek yasal düzenlemeler (teşvik, dışsallıkların vergilendirilmemesi vb.) uygulamalar örnek verilebilir.

21 Bunlara, The North American Free Trade Agreement (NAFTA) ,Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği (Asian Pasific Economic Cooperation-APEC), Avrupa Birliği, Çifte vergilendirme anlaşmaları , Latin Amerika Ülkeleri Ekonomi Komisyonu (ECLA) vb. örnek verilebilir.

kurucu antlaşmaların uygulanmasını sağlayan düzenlemelerdir".²²

3. Avrupa Birliğinin Vergileme Konusundaki Temel İlkeleri

Avrupa Birliğinin Vergileme konusundaki temel ilkelerinden ilk kez 01.01.1958 tarihinde yürürlüğe giren Roma Antlaşmasının maddelerinde bahsedilmektedir. Roma Anlaşmasında AET'yi kuran ülkelerin temel entegrasyon modeli olarak benimsedikleri Ortak Pazar'ın oluşturulmasına yönelik hükümler içermektedir.

Bu çerçevede ilk olarak malların serbest dolaşımının sağlanması için, başta miktar kısıtlamaları ve gümrük tarifeleri olmak üzere üye ülkeler arasında ticareti kısıtlayıcı tüm engellerin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı Ortak Gümrük Tarifesi benimsenmesi yoluyla bir Gümrük Birliği oluşturulması öngörülmüştür.

Bunun yanı sıra mallar, hizmetler, kişiler ve sermayenin serbest dolaşımının tam olarak sağlanması için, üye ülkelerin bu konulardaki mevzuatlarının ve politikalarının uyumlaştırılmasını öngören hükümler de Anlaşma'da yer almıştır. Roma Anlaşmasında yer alan vergileme konusundaki temel ilkeleri şu başlıklar altında yazabiliriz.²³

4. Vergi Uyumlaştırılması

Vergi uyumlaştırılması ile hedeflenen amaç üye ülkeler arasında yaşanacak vergi rekabetlerini ortadan kaldırmaktır. Malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımında, vergi aracının tarafsız

kalmasının sağlanması amaçlanır. Üye ülkeler dolaylı vergilerin (KDV, ÖTV, vb.) yanında gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler de almaktadır. Uluslar arası ticarete dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin işletmeleri, daha avantajlı konumdadır.

Dolaysız vergi bir maliyet unsurudur ve fiyatı doğrudan etkiler. Alınan dolaysız vergilerin ihracatta iadesi de yasaklanmıştır. Dolaysız vergileri düşük olan ülkeler, yüzergezer yatırımları çekme bakımından daha şanslıdırlar. Oysa sağlıklı bir rekabet ortamında devletlerin vergileri rekabeti lehlerine çevirmek için bir araç olarak kullanmamaları gerekir. (Ulutaş, Ahmet Gümrük Dünya Dergisi, Sayı:42).

4.1. Dolaysız Vergiler Alanında Uyum: Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılması

Dolaysız vergiler alanında uyum çerçevesinde daha çok kurumlar vergisinin uyumlaştırılması ele alınmış gelir vergisi ikinci plana atılmıştır. Kuşkusuz bunun nedeni kurumlar vergisinin şirket kazançlarından alınıyor olması ve sermaye hareketliliğinin bireylerin hareketlerinden vergiye daha duyarlı olmasıdır. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması, düşük kurumlar vergisi uygulayan ülkelerin vergi rekabetini kullanarak daha çok yatırımları ülkesine çekmesinin sonucunu önlemektir.

Kurumlar vergisi uyumlaştırılması ile ilgili günümüze kadar çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu konuda yapılmış çalışmalara komisyonun farklı çalışma gruplarına yaptığı, 1962 yılında tamamlanan Neumark Raporunu örnek verebiliriz. Kurumlar vergisi uyumlaştırılmasına yönelik ilk öneriler bu raporda somut bir şekilde ele alınmıştır.

22 Ahmet Ulutaş, " Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları", Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:42

23 Verginin Temel ilkeleri başlığı altında sıraladığımız ilkelere Ahmet Ulutaş'ın çalışmasından yararlanılmıştır

1966 tarihli Zeitel ve Segre Raporları, 1970 tarihli Van Den Tempel Raporu, 1980 tarihli Burke raporu bu konuda yapılan önemli çalışmalar arasında yer almaktadır. Son olarak 1992 yılında Hollanda Maliye Bakanı Ruding tarafından hazırlanan Ruding Raporu kurumlar vergisinin uyumlaştırılması çerçevesini ayrıntılı bir şekilde ele almıştır.²⁴

4.2. Ruding Raporu Çerçevesinde Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılması

Söz konusu rapor hakkındaki kararda, üye ülkeler arası gelir transferlerinin çifte vergilendirilmesinin önlenmesi, şirketlerin dağıttıkları kar paylarından stopaj vergisinin ortak bir orandan belirlenmesi, transfer fiyatlarıyla ilgili tahkim sözleşmesinin kabul edilmesi, kurumlar vergisinde vergi tabanının uyumlaştırılmasının zorlukları üzerinde durulmuştur. Söz konusu Raporu hazırlayan komite, üye ülkelerin birbirinden bağımsız hareketlerle, iç pazarın işleyişini bozan uyumsuzlukları ortadan kaldıracabilmelerini mümkün görmemiştir.

Öyleyse birlik seviyesinde davranma gerekliliği vardır. Komite buradan hareketle, üye ülkelerin vergi ile ilgili egemenlik haklarında ne kadar titiz olduklarının da bilincinde olarak, bu konuda minimum yapılması gerekenleri ortaya koymuştur. Bunlar üç aşamalı olarak uygulamaya konulmalıdırlar. Bazı önlemler acildir ve hemen yürürlüğe girmeleri gereklidir. Diğerleri ise, ekonomik ve parasal birliğin gerçekleşmesine paralel olarak ikinci ve üçüncü aşamalarda yürürlüğe konulabilirler. (Ulutaş, Ahmet Gümrük Dünya Dergisi, Sayı;42).

4.3. Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan Direktifler Tasarılar ve Taslaklar

Kurumlar vergisi alanında çıkarılan direktifleri şöyle sıralayabiliriz:²⁵

- Sermaye Birikimi Üzerinden Alınan Damga Vergisi İle İlgili Direktif
- Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Ana Şirket Yavru Şirket Vergilendirilmesi İle İlgili Direktif
- Faizin Vergilendirilmesi İle İlgili Direktifler
- Kurumlar Vergisi sistemleri ve Kar Payı Üzerindeki Stopaj Oranlarının Uyumlaştırılması
- Kurumlar Vergisi Matrahının Uyumlaştırılması

Bunlardan önemli görülen iki direktife burada yer verilecektir.

4.3.1. Sermaye Birikimi Üzerinden Alınan Damga Vergisi İle İlgili Direktif

1973 yılında çıkarılan direktifle sermaye birikimi üzerinden alınacak verginin oranı % 1 olarak belirlenmiş ve aşağıdaki durumlarda ödenmesi kararlaştırılmıştır:

Bir sermaye şirketi kuruluşunda,

- Bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüşmesinde,
- Sermaye şirketlerinde her türlü sermaye artırımını sırasında,
- Herhangi bir şirketin AB dışındaki yasal ve fiili iş merkezinin, AB üyesi bir ülkeye taşınmasında,
- Verginin yukarıdaki işlemlerin

²⁴ Ahmet Ulutaş, Gümrük Dünya Dergisi, Sayı;42.

²⁵ Direktiflerin sıralanmasında Ahmet Ulutaş'ın çalışmasından yararlanılmıştır.

yapıldığı anda söz konusu sermaye şirketinin fiili iş merkezinin bulunduğu ülke tarafından alınması esası benimsenmiştir. Buna karşın şirket birleşmesi, katılması gibi özel durumlar damga vergisi dışında tutulmuştur.

4.3.2. Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Ana Şirket Yavru Şirket Vergilendirilmesi İle İlgili Direktif

Bu direktifin temel amacı şirketlerin çifte vergilendirilmesini önlemektir. 1990 yılında çıkabilen direktife göre yavru şirket, bir üye ülke şirketinin bir başka ülkede ortak olduğu şirkettir. Yavru şirket olarak kabul edilebilmesi için, ana şirketin ortaklık payının en az % 25 olması gereklidir. Bu oran AB'ye üye ülkelerin iç hukuklarında genellikle % 10 olarak uygulanmaktadır.²⁶

Direktif yavru şirketten ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi konusunu düzenlemektedir. Direktifle vergilemenin esas olarak, sadece yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılması kararlaştırılmıştır. Yavru şirket bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödeyecek, ancak dağıtacağı kar payı üzerinden stopaj yapılmayacaktır. Böylece yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılan stopaja son verilmiştir. Buna göre bu ülke ya yavru şirketten geliri ya hiç vergilendirmeyecek, ya da bunları matraha dâhil edecek ama dışarıda ödenen verginin mahsup edilmesine izin verecektir.

5. Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, geniş anlamda, vergilendirme yetkisine sahip idari birimlerin (yerel

yönetimler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir. Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır.

Rakiplerine kıyasla firma ve bireylere vergisel kolaylıklar sağlamak suretiyle üstün bilgi ve tecrübe sahibi "kalifiye" beşeri sermayeyi, üretimi, istihdamı, yenilik ve icatları artıracak yabancı sermayeyi ülkesine çekmeye çalışan idari birimler vergi rekabetinden, rakipleri aktif misillemeye başvurmadığı sürece, yarar sağlarken bu rekabete karşı koymayan veya koymakta geciken veya bu uygulamanın sonuçlarından olumsuz yönde etkilenen idari birimler vergi rekabetinin mağdurları konumundadırlar.

Vergi rekabetinden olumlu yönde etkilenen ülkeler, bu politikalarının olumlu bir netice vermesi halinde vergisel kolaylıklar sağlamada kendisinden daha dezavantajlı konumda olan diğer ülkelerden sermaye ve kalifiye işgücü ithal ederler. Bu aşamada aktif vergi rekabeti uygulayan ülkenin hamlelerine cevap vermede başarısız olan ülkeler ise muhtemelen sermaye ve işgücü ihraç eden bir konumla karşı karşıya kalırlar. Vergi rekabeti farklı şekillerde sınıflandırılabilir.

Kimi yazarlara göre, karlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltılması yoluyla yurtiçinde yerleşik firmaların

²⁶ ve ¹⁰ Ahmet Ulutaş, Gümrük Dünya Dergisi, Sayı:42

rekabet güçlerinin artırılmasını amaçlayan bir vergi rekabeti "iyi"; diğer koşullarda yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin bunu vergi oranlarını düşürmek suretiyle gerçekleştirmesi halinde ise "kötü" ya da zarar verici bir vergi rekabeti söz konusudur. Vergi rekabeti, farklı ülkeler veya devletler arasında uluslar arası ölçekte gerçekleşiyorsa "yatay vergi rekabeti", farklı düzeylerdeki idari birimler (örneğin, federal-federe devletler) arasında meydana geliyorsa "dikey vergi rekabeti" mevcuttur.²⁷

AB'nin hukuki bağlayıcılığı olmasa da siyasi yaptırım gücüyle etkin olarak uygulamaya çalıştığı "Ticari Kazanç Vergilendirmesinde Davranış Kuralları" ilk defa 1 Aralık 1997 tarihli ECOFIN toplantısı sonuç belgesinde yer almıştır. Üye ülkeler, bu davranış kurallarının kabulü ile (1) mevcut zararlı vergi rekabeti yaratan uygulamalarını kaldırmayı ve (2) gelecekte yeni benzeri uygulamaları getirmekten kaçınmayı taahhüt etti. Potansiyel olarak zararlı uygulamaların tespitinden dikkate alınan kriterlerin başlıcaları şunlardır:

- Efektif vergi oranının ilgili ülkede genel olarak uygulanan vergi oranından önemli ölçüde düşük olması,
- Vergi avantajının dar mükellefler için öngörülmesi,
- Ulusal ekonomi dışında faaliyetlerin teşvik edilmesi, bu şekilde verilen teşviklerin ulusal vergi tabanını etkilememesi,
- Vergi avantajlarının gerçek bir ekonomik faaliyet bulunmadığı durumda daha veriliyor olması,
- Çok uluslu gruplara dâhil şirketler için kazanç tespit bazının uluslar arası kabul edilen kurallardan uzaklaşması,

- Şeffaflığın olmaması

Ayrıca, 1998 yılında Davranış Kuralları Grubu kurulmuştur. Bu grup, hazırlanmış olduğu 1999 Kasım raporunda, 40'ı birlik ülkelerinde olmak üzere 66 adet zararlı vergi uygulaması belirlemiştir. 31 Aralık 2005 tarihine kadar bu uygulamaların sona erdirilmesi öngörülmüş olmakla beraber, bazı uygulamaların bu tarihin ötesine geçmesine izin verilmiştir.

Türkiye'nin de üyelik sürecinde en fazla göz önünde bulundurması gereken AB düzenlemesi, bu davranış kuralları olacaktır. Nitekim Avrupa Komisyonu'nun 2005 Türkiye İlerleme Raporunda Türkiye'nin serbest bölgelerle ilgili istisnaları kaldırmak için attığı adımlardan söz edilmekte, bundan sonra yapılacak düzenlemelerde davranış kurallarına aykırı düzenlemelerden kaçınılması istenmektedir.²⁸

5.1. Vergi Cennetleri

Son yıllarda vergi cenneti olarak adlandırılacak ülke veya bölgelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmalarını kolaylaştıran yeni bir olanağa kavuşmalarına ve dolayısıyla ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına yol açmaktadır.

Çok düşük vergi oranlarına sahip olan ve diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergiden kaçırmaya olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adresler temin eden vergi cennetleri, kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz'i vergi ve ücretlerden gelir elde etme

²⁷ Coşkun Can AKTAN, İsmail Y. VURAL, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004, sf. 1-18

²⁸ Feridun Güngör, Veride Gündem, Ekonomist, 11 Haziran 2006, sf. 64-65

imkânına kavuşurken sermaye sahipleri buralarda elde ettikleri gelirleri beyan etmediği için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar.

Vergi cennetleri, vergi hukuku açısından vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının bir aracı ya da yöntemi olmasına karşılık, esasen kişi veya firmaların vergilemeye yerel (coğrafi) anlamda uyum sağlamalarının bir aracı olarak ya da ulus devletlerin cebren vergi toplama yetkilerinde aşınmaya yol açan yasal düzenleme alanları olarak görülebilirler. Vergi cennetleri, bir başka açıdan artan uluslararası rekabet koşullarında firmaların yerleşik oldukları idari birimlerde yüksek düzeyde vergi ödemekten kaçınmak ve vergilemeden kaynaklanan mali yükü en aza indirmek için vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerler olarak tanımlanabilir.²⁹

6. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Çifte vergilemeyi önleme antlaşmaları ile ilgili olarak da Avrupa Birliğinin kurucu anlaşmasınının 293. maddesinde yer verilmiştir. Bu noktada belirtmek gerekirse, Avrupa Birliği çok sayıda ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına sahiptir. Koşulları itibarıyla birbirine benzeyen anlaşmalara ilişkin genel bilgilere aşağıda yer verilecektir.

Buna göre, çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Avrupa birliği Çifte

Vergilendirmenin önlenmesi için anlaşmalar yapılmasını öngörmektedir ve bu anlaşmalarda OECD modeli esas alınmaktadır.

6.1. Anlaşmalarda Düzenlenen Gelir Unsurları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında;

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayrimaddi Hak Bedelleri (Royalti gelirleri)
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Öğretmenler ve öğrenciler ve
- Diğer gelirler gibi

gelirler düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için

²⁹ Coşkun Can AKTAN, İsmail Y.VURAL, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:22, Ocak-Haziran 2004, sf.1-18

diğer devlette ödenen vergi mukim olunan devlette anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.

Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki Devlete de bırakıldığı durumda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu yukarıdaki başlığı taşıyan maddede ayrı olarak ele alınmaktadır. Türkiye’de yerleşik (mukim) olanlar yönünden Anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup edilmektedir.

Anlaşmalarda mahsup yönteminin yer aldığı durumda uygulama, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan “yabancı ülkelerde öden vergilerin mahsubu”na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülecektir. Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumda uygulama, diğer Devlette Anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, yurt dışı gelirler genel netice hesaplarına intikal ettirilmele beraber vergi matrahına dâhil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifinin uygulanması bakımından vergi matrahına dâhil edilebilmektedir.

6.2. Ayrım Yapılmaması

Anlaşmalarda diğer Devlette hizmet sunan veya faaliyette bulunan vatandaşların bu diğer Devlette, bu Devletin aynı koşullara sahip vatandaşlarına kıyasla daha değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı

mükellefiyetlere tabi tutulmayacakları kaydedilmiştir.

Yine teşebbüslerin diğer Devlette sahip oldukları işyerlerinin, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerine kıyasla daha ağır bir vergilemeye tabi tutulmayacakları öngörülmüş, ayrıca ayırım yapmama prensibinin, bir Akit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, kısmen ya da tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen diğer Akit Devlet teşebbüsleri için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

6.3. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Anlaşmaya taraf Devletlerde mukim olanlar, ilgili Anlaşmanın uygulanmasının kendisi bakımından Anlaşma hükümlerine uymadığını görürler ise bu durumu mukim olduğu Devletin yetkili makamına sorunun çözülmesi bakımından götürebilmektedirler.

Anlaşmalarda uyruklu dikkate alınarak bir ayrımcılık yapılmış ise bu durumda başvuru mukim olunan Devlete değil uyrukluğunu taşıdığı Devlete yapılacaktır. Bu şekilde kendisine başvuru yetkili makam vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulur ise, konuyu diğer Devletin yetkili makamına taşımakta ve sorun yetkili makamlar nezdinde çözülmeye çalışılmaktadır. Taraf Devletlerin yetkili makamları arasında sorunun çözümüne yönelik ulaşılan sonuç mükellefi tatmin ederse sorun giderilmiş olmakta; mükellef sonuçtan memnun kalmaz veya yetkili makamlar sorunun çözümü konusunda uzlaşmaya varamazlar ise konu vergi tarhiyatının yapıldığı Devletin vergi mahkemesine taşınmaktadır.

6.3.1. Avrupa Birliğinde Karşılıklı Anlaşma Usulü

2006 yılında yayımlanan “İlişkili Kişilerin Karlarının Ayarlanması Sonucu Oluşan Çifte Vergilendirilmenin Ortadan Kaldırılmasına İlişkin Anlaşmanın Etkin Uygulanması (Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises)” başlıklı davranış kuralları tespit edilmiştir. Söz konusu belgenin 3 numaralı bölümü “Tahkim Anlaşması Uyarınca Karşılıklı Anlaşma Süreci” adını taşımaktadır. Bu sürece ilişkin genel kurallar şu şekilde belirlenmiştir:

- a) Emsallere Uygunluk İlkesi, herhangi bir üye ülke için ortaya çıkabilecek sonuçlarına bakılmaksızın OECD tarafından tavsiye edildiği gibi uygulanacaktır.
- b) Anlaşmazlıklar, incelenen özel bir olayda tartışmanın karışıklığı da dikkate alınarak mümkün olduğu kadar kısa sürede çözülecektir.
- c) Yüz yüze yapılan toplantılar da dâhil, mümkün olduğu kadar en hızlı şekilde karşılıklı anlaşmaya varmak için kullanılan araç en uygun araç olarak kabul edilecek ve mükellef ilgili vergi otoritesini bilgilendirmek amacıyla davet edilecektir.
- d) Bu davranış kurallarının ilgili hükümlerini dikkate alarak, karşılıklı anlaşma, ilgili otoritelerden birine ilk sunulduğu tarihten itibaren en geç iki yıl içinde sonuçlandırılmalıdır.
- e) Karşılıklı anlaşma süreci, bu sürecin tamamlanmasını isteyen veya olaya katılmış diğer kişiler üzerinde uygun olmayan veya aşırı derecede yüksek uyum maliyeti ortaya çıkarmamalıdır.

Prosedürün Uygulanması ve Şeffaflık

- a) Çeviriden kaynaklanabilecek gecikmeleri ve maliyetleri en aza indirebilmek için, eğer yetkili vergi otoriteleri iki taraflı bir temelde anlaşmaya varabilirlerse karşılıklı anlaşma prosedürü, özellikle vergi otoritesinin olaya yaklaşımını içeren dokümanların değişiminde, ortak bir dilde veya aynı etkiyi yaratacak şekilde hazırlanmalıdır.
- b) Karşılıklı anlaşma prosedürünün işlemlerini talep eden mükellef, süreç esnasında süreci etkileyen tüm önemli gelişmeler nedeniyle vergi otoritesi tarafından bilgilendirilecektir.
- c) İki taraflı vergi anlaşması ya da akit devletlerin kanunları ile korunan herhangi bir kişi ile ilgili bilgilerin güvenliği sağlanacaktır.
- d) Yetkili makam, mükellefin karşılıklı anlaşma prosedürünün başlatılması başvurusunu bir ay içerisinde onaylayacak ve aynı zamanda diğer akit devletlerin yetkili makamlarına mükellefin başvurusunun bir örneğini de içerecek şekilde bilgi verecektir.
- e) Yetkili makam, mükellefin başvurusunun karşılıklı anlaşma prosedürünün başlatılması için başvurunun gerekli asgari bilgileri içermediği kanaatine varırsa, ilgili kişiyi gerekli olan ek bilgilerin sağlanması için başvurunun kabul edilmesinden itibaren iki ay içerisinde davet edecektir.
- f) Akit Devletler, yetkili makamların

başvuruyu yapan kişiye aşağıdaki biçimlerden biri ile cevap vereceklerini taahhüt ederler:

- (i) Eğer yetkili makam şirketin karının başka bir akit devlette bulunan bir şirketin karına dâhil olduğuna ya da dâhil olma ihtimali olduğuna kanaat getirmez ise, şirketi bu tereddütler hakkında bilgilendirir ve şirketi daha fazla açıklama yapmaya davet eder.
- (ii) Yetkili makam başvuruyu yerinde görürse ve kendisi yeterli bir çözüme ulaşabilir ise, ilgili kişiyi buna göre bilgilendirecek ve gerekli düzeltmeleri mümkün olduğu kadar çabuk yapacak ya da düzeltme olacak şekilde indirimine izin verecektir.
- (iii) Yetkili makam başvuruyu yerinde görmekle beraber uygun çözüme kendisi ulaşamıyor ise; sorunu ilgili diğer Akit Devletin yetkili makamları ile karşılıklı anlaşma yoluyla çözme yönündeki çabasını ilgili kişiye bildirecektir.

g) Yetkili makam bir olayı yerinde bulursa, diğer ülke yetkili makamlarını, verdiği karara bu ilgili bilgileri de eklemek suretiyle bilgilendirerek karşılıklı anlaşma prosedürünü başlatmalıdır.

Yetkili makam aynı zamanda, karşılıklı anlaşma prosedürünü başlatarak Tahkim Anlaşmasını yürürlükten kaldıran kişilere de bilgi verecektir. Karşılıklı anlaşma sürecini başlatan yetkili makam, diğer akit ülkesinin yetkili makamı ve talepte bulunan kişiyi de,

başvurunun Tahkim Anlaşmasının 6(1) maddesinde yer alan süre içerisinde sunulup sunulmadığını ve Tahkim Anlaşmasının 7(1) maddesinde belirtilen 2 yıllık sürenin başlangıç noktası hakkında bilgilendirecektir.

Vergi Otoritelerinin Olaya Yaklaşımını İçeren Dokümanların Değişiminde (Exchange of position papers) Uygulanacak Kurallar

a) Karşılıklı anlaşma prosedürü başlatıldığı zaman sözleşmeye taraf olan ülkeler, diğerinin yetkili vergi otoritesine konu hakkındaki fikrini açıklayan bir doküman gönderecek ve bu doküman aşağıdaki hususları içerecektir:

- (i) Talepte bulunan kişi tarafından gerçekleştirilen olay,
- (ii) Olayın esasları hakkındaki görüşleri (örneğin, neden çifte vergilendirme oluştu veya büyük olasılıkla oluşacak)
- (iii) Çifte vergilendirmenin ortadan kalkacağını belirten görüşü kapsayacak şekilde yapılan önerinin olayı ne şekilde çözülebileceği,

b) Vergi otoritelerinin olaya yaklaşımını içeren dokümanlar, vergilendirme ya da düzeltme yapılmasına neden olan tüm gerekçeleri içerecek, ilgili vergi otoritesinin konumunu belirleyen temel belgelerle desteklenecek ve ayarlama sebebiyle kullanılan diğer tüm belgelerin listesini kapsayacak şekilde hazırlanacaktır.

c) Vergi otoritelerinin olaya yaklaşımını içeren dokümanlar, olayın özel şartlarını da göz önünde

bulundurarak aşağıdaki tarihlerden itibaren dört ayı geçmemek üzere anlaşmaya taraf olan diğer ülkelerin yetkili vergi otoritelerine gönderilecektir.

i) Verginin tahakkuk tarihi (örneğin, ek kazanç hakkında vergi idaresinin nihai karar tarihi)

ii) Gerekli bilgilerle birlikte ilgili vergi otoritesine talepte bulunulan tarih,

d) Bir ülkenin yetkili vergi otoritesi tarafından hiç vergilendirmenin yapılmadığı veya yapılmaya çalışılmadığı ve transfer fiyatlandırması düzeltilmesi gibi tahkim Anlaşmasının 1 inci maddesinde geçen anlamda çifte vergilendirme ile sonuçlanan veya büyük ihtimalle sonuçlanacak durumlarda, anlaşmaya taraf olan ülkeler birbirlerinden olayla ilgili yaklaşımlarını belirten dokümanları alacaklardır. Böylece, bu dokümanları aldıkları tarihten itibaren altı ayı geçirmeyecek şekilde birbirlerine cevap vereceklerdir.

e) Bu cevap aşağıdakilerden birini içerecek şekilde olacaktır.

(i) Eğer ilgili vergi otoritesi, ortada bir çifte vergilendirmenin olduğuna veya büyük ihtimalle ortaya çıkacağına inanıyorsa ve kendine gönderilen dokümanlardaki öneriyi kabul ediyorsa diğer ilgili vergi otoritesini uygun bir şekilde bilgilendirecek ve gerekli düzeltmeyi yapacak veya mümkün olan en kısa sürede indirime izin verecektir.

(ii) Eğer ilgili vergi otoritesi, ortada bir çifte vergilendirmenin gerçekleşmediğine veya büyük

ihtimalle ortaya çıkmayacağına inanıyorsa ve kendine gönderilen dokümanlardaki öneriyi kabul etmiyorsa, gerekçelerini açıklayan belgeleri ve olayın karmaşıklığını dikkate alarak görüşmeler için uygun bir zaman belirleyen önerisini diğer vergi otoritesine gönderecektir. Bu öneri, ne zaman uygunsa, yüz yüze bir görüşmeyi de içerecektir ancak söz konusu görüşme aşağıdaki tarihlerden itibaren en geç on sekiz ay içinde yapılmalıdır.

aa) Verginin tahakkuk tarihi (örneğin, ek kazanç hakkında vergi idaresinin nihai karar tarihi)

bb Gerekli bilgilerle birlikte ilgili vergi otoritesine talepte bulunulan tarih,

f) Anlaşmaya taraf olan ülkeler, söz konusu süreci hızlandırmak için gerekli tüm adımları atacaktırlar. Bu hususta, anlaşmaya taraf olan ülkeler karşılıklı anlaşma prosedürü esnasında tartışmak için yılda en az bir kere yetkili vergi otoriteleri arasında yüz yüze toplantılar yapmayı organize etmelidirler.

6.4. Bilgi Değişimi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir diğer amacı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek olduğundan, bu madde çerçevesinde yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer Devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler. Bu kapsamda, Anlaşmaya taraf olan Devletler;

- İki Devlette faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin işlemleri,
- Diğer Devlette ödenen vergiler veya tahsil edilen gelir unsurları,
- Diğer Devlette sahip olunan varlıklar ve bunların elden çıkarılması,
- Merkez ile işyeri veya ana şirket ile yavru şirket arasında gelir tahsisine ilişkin bilgiler,
- Bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırmaları,
- Kullanılan belgelerin gerçek olup olmadığı ile belgelerde yazılı tutarların kayıtlarda ne şekilde yer aldığı

gibi konularda bilgi değişiminde bulunabilmektedirler.

Anlaşmalar kapsamında 3 türlü bilgi değişimi yapılmaktadır. Bunlar:

- Talep üzerine
- Otomatik
- Spontane (kendiliğinden- talep olmaksızın) bilgi değişimidir.

Anlaşmaların hükümlerine göre, mükellefler hakkında alınan bilgiler gizli tutulmakta olup, sadece Anlaşmaların konusuna giren vergilerin uygulanmasıyla görevli kişi veya makamlara verilebilmektedir.

7. Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatları ifade etmektedir. Başka bir deyişle transfer fiyatlandırması; bir işletmenin gelir-gider ya da kâr paylaşımı olarak ilişkili olduğu ana şirket veya bağlı şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibarıyla

hâkim olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet işlemlerinde uygulanan fiyatlamadır.

2006 yılında yayımlanan "İlişkili Kişilerin Karlarının Ayarlanmasına İlgili Çifte Vergilendirilmenin Ortadan Kaldırılmasına İlişkin Anlaşmanın Etkin Uygulanması" başlıklı davranış kurallarında transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak "Transfer fiyatlandırılması ile ilgili olduğu sürece, üyeler üyelere aralarında gerçekleştirilen çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanmasında Gelir ve Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi Hakkında OECD Model Anlaşmasının 25. maddesine uygun olarak belirtilen karşılıklı anlaşma prosüdünde belirtilen hususların uygulanması gerekmektedir." denilmektedir. Yukarıda bu hususa değinildiği için burada AB tarafından geliştirilen belgelendirme sisteminden bahsedilecektir. Bunun bir başka sebebi de AB üye ülkelerinin tamamının OECD üyesi olması ve Transfer Fiyatlandırması kurallarının birbirine çok benzer olmasıdır.

7.1. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Uygulamasında

Transfer fiyatlandırmasının uygulamasında önemli hususlardan birisi de belgelendirme sistemidir. Birçok ülkede farklı uygulamaların bulunması birliği bu yönde kurallar tespit etmeye itmiştir. Böylece, üye ülkelerden gelen belgelendirme talepleri ile ilgili Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen kapsamlı bir yaklaşım getirmiştir. Belgelendirme ile ilgili risk ve maliyetleri azaltma anlamında mükellefler için artan şeffaflık ve uyum sağlamayı kolaylaştırması nedeniyle bu sistemin vergi

idareleri için faydalı olduğu kabul edilmektedir.

Bu sebepten dolayı, AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu, “en iyi uygulama”, “Standardize edilmiş belgelendirme” ve “merkezleştirilmiş belgelendirme” adı verilen ve belgelendirme talepleri ile ilgili olan olası bazı yaklaşımların kullanılabilme potansiyelleri ve esasları üzerinde durmuştur.

AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu, mükelleflerin transfer fiyatlandırmalarının emsal fiyata uygun olup olmadığını ve mükelleflerin uyum maliyetinin ne kadar olduğunu değerlendirmek için (bir mükelleften gerekli bilgileri elde etmek amacıyla) vergi idarelerinin karşılıklı hakları arasındaki dengeyi sürdürmeyi amaçlayarak bu konuyu Pasifik Vergi İdareleri Birliği (PATA) ve OECD Çokuluslu Girişimciler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen deneyimlerin ışığında tartışmıştır.

Standardize etme ve merkezleştirme yaklaşımın lehte ve aleyhte olan taraflarının ışığında AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu, standardize etme yaklaşımı ve merkezleştirme dokümantasyon yaklaşımının özelliklerini bir araya getiren ve “Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Belgelendirme” adı verilen bir yaklaşımı geliştirmiştir.

Söz konusu belgelendirme iki ana bölümden oluşmaktadır: Tüm AB üye üyelerine ait standardize edilmiş ortak bilgileri içeren bir grup belge (ana belgelendirme-masterfile) ve ilgili ülkeye has bilgileri içeren standardize edilmiş belgeler (İlgili ülkeye has belgelendirme- country-specific documentation).

Ana belgelendirme (masterfile) girişimcinin ekonomik gerçeklerine uygun olmalı ve şirketin organizasyon yapısına ilişkin bilgileri ve ilgili tüm AB üye devletleri için uygun olacak transfer fiyatlandırması sistemi sağlamalıdır. Ana belgelendirme ve ilgili ülkeye has belgelendirme, ilgili AB üye devleti için transfer fiyatlandırması açısından gerekli olan belgelendirmeyi ifade eder.

Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında kullanılan Belgelendirme Sistemi, AB dışında yerleşik kurumlar ve AB içinde gruba bağlı yerleşik kurumlar arasında gerçekleşen kontrollü işlemler de dâhil AB içinde faaliyet gösteren gruba bağlı tüm şirketleri kapsmalıdır. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Belgelendirme Sistemi, hem çokuluslu şirket grubunun transfer fiyatlarının değerlendirilebilmesi için temel bir bilgi seti hem de daha detaylı açıklama ve belgelendirme isteyen işlemleri açıklamak için mükellefler açısından risk değerlendirmesi yapmaya yarayan bir araç olarak ve vergi idareleri için de şirketin transfer fiyatlandırmasını incelemede başlangıç noktası olarak denetim yapılacakların belirlenmesine hizmet veren bir mekanizmadır.

Belgelendirme Sistemi, belgelendirmenin niteliğini geliştirme ve AB üye devletlerindeki transfer fiyatlandırmasına ilişkin idarelerce ortaya konan belgelendirme taleplerine mükelleflerin uyumunu artırma potansiyeline sahiptir. Böylece, sistem çifte vergilendirme riskini ve belgelendirme ile ilgili cezaların uygulanmasını azaltacaktır. Siteme ilişkin yaklaşımın vergi idareleri açısından temel avantajı, iştirak eden tüm vergi idarelerinin ana belgelendirmede yer alan unsurlara

ilişkin bilgi ve belgelere ortak olarak ulaşmasını sağlamasıdır.

Sistem, mükelleflere ve vergi idarelerine bazı esneklikler de sağlamaktadır çünkü Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında kullanılan Belgelendirme Sistemi mükellefler açısından seçimlik iken üye ülkeler transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelendirmenin tamamını istememeye karar verebilirlerken, diğer taraftan da Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Belgelendirme Sisteminden daha az belge ve bilgi isteyen transfer fiyatlandırması kurallarına da sahip olabilirler.

Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Belgelendirme Sistemini seçen çokuluslu kuruluşlar, genellikle transfer fiyatlandırması kurallarını uygulayan tüm ilişkili kişilere de bu yaklaşımı toplu olarak uygulamalıdır. Oysaki bazı çokuluslu kuruluş grupları âdem-i merkezîyetçi, organizasyonel, operasyonel veya yasal olarak birbirlerinden farklı yapılara sahiptirler ve tamamen farklı ürün hatları olan ve farklı transfer fiyatlandırması politikaları uygulayan birkaç büyük bölümden oluşmaktadırlar. Diğer bazı durumlarda ise çokuluslu kuruluş grubunun bölümleri arasında herhangi bir şirket içi işlemde yapılmamaktadır.

Çokuluslu kuruluşların söz konusu sistemi grup içinde ya da yakın zamanda sahip olduğu şirkette uygulaması da biraz zaman alacaktır. Bütün bu olaylarda tüm AB üyeleri için geçerli olan ana belgelendirme tek başına yeterli olmayacaktır. Daha karmaşık durumlarda, çokuluslu kuruluş grubuna bunun yanında birden fazla ana belgelendirme üretmesine veya bazı grup

üyelerini bu sistemin dışında tutmasına izin verilmelidir.

Çokuluslu kuruluş grubu AB belgelendirme sistemini gereksiz yere seçmemeli ve belgelendirme amaçlı AB yaklaşımından da keyfi olarak çıkmamalıdır ama diğer taraftan da belgelendirme sistemine uyum ve sürekliliği devam ettirmelidir. Bu nedenle, AB belgelendirme sistemini adapte eden çokuluslu kuruluş grubu yıllar itibarı ve tüm AB ülkeleri ile uyumlu olacak şekilde bu sistemi uygulamalıdır.

Üye ülkeler, ülke düzeyinde AB Belgelendirme sistemini nasıl uygulayacaklarına karar vermek zorundadırlar. AB Belgelendirme sisteminin ulusal düzeyde kabulünü sağlamak için örneğin iç mevzuat, rehber, idari uygulamaları kullanılabilirler. AB Belgelendirme Sistemi, esnek bir şekilde uygulanmalı ve ilgili ticari piyasanın kendine özgü şartları da göz önünde bulundurulmalıdır. Özellikle, daha küçük ve daha az karışık piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerden (küçük ölçekli uluslararası girişimler dâhil) daha büyük ve daha karmaşık işlemlerle meşgul işletmelerden beklenebilecek miktar ve karışıklıkta belgelendirme ortaya koyması beklenmemelidir.

Ana belgeler, ilgili üye ülkelerce ortak olarak kabul edilen bir dilde hazırlanmalı ve kabul edilmelidir. Ana belgelerin çevirisi, ancak istenilmesi durumundan yapılmalıdır. İlgili ülkeye has belgeler, mükellef ülkeye has belgeleri ana belgelerin içinde tutmayı seçmiş olsa bile ilgili üye ülke tarafından belirlenen dilde hazırlanmalıdır. Mükellef, AB Belgelendirme Sisteminde yer alan

belgeleri sadece vergi incelemesinin başında veya özel olarak istenmesi durumunda vergi idaresine sunmak zorundadır. Oysaki her bir üye ülke AB Belgelendirme sisteminde yer alandan daha fazla bilgi ve belgeyi vergi incelemesi esnasında veya talep üzerine mükellefin sağlaması için kendi iç mevzuatında farklı hükümlere de yer verme hakkına sahiptir.

Üye ülkeler, mükelleflerin dürüst bir şekilde ve uygun bir zamanda AB Belgelendirme Sistemi veya üye ülkelerin iç mevzuatında yer alan hükümler ile uyum sağlamaya çalışması ve emsal fiyatın tespit edilebilmesi için düzgün bir şekilde belgelerini hazırlaması durumunda belgelendirmeye ilişkili cezalar uygulamamalıdır.

Mükellefler, AB Belgelendirme Sisteminin yaklaşımını adapte etmeyi kabul etmeleri ve özel istek üzerine veya vergi incelemesi esnasında düzgün bir şekilde ve uygun bir zamanda AB Belgelendirme Sistemine uygun bilgi ve belgeleri sağlamaları durumunda kurumlarla ilgili cezalarla da muhatap olmayacaklardır. Üye ülkeler ve birliğin kendi yetki alanlarına önyargısız olarak bakıldığında bu karar, AB içinde faaliyet gösteren ilişkili kişiler için hazırlanan standardize edilmiş ve kısmi olarak merkezleştirilmiş transfer fiyatlandırması belgelendirme sisteminin uygulaması ile ilgilenmektedir.

Üye ülkeler, AB içinde faaliyet gösteren ilişkili kişiler için hazırlanan standardize edilmiş ve kısmi olarak merkezleştirilmiş transfer fiyatlandırması belgelendirme sistemini kabul edeceklerdir. AB Belgelendirme Sisteminin kullanımı çokuluslu kuruluş grupları için seçimlik olacaktır. Üye ülkeler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmedeki gibi yerleşik kurumlara yapılan kar dağıtımını

için ihtiyaç duyulan belgelendirmeye de aynı ehemmiyeti vereceklerdir.

Üye ülkeler, daha küçük ve daha az karışık piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerden (küçük ölçekli uluslar arası girişimler dâhil) daha büyük ve daha karmaşık işletmelerden beklenebilecek miktar ve karışıklıkta olan bir belgelendirme ortaya koymalarını istemeyeceklerdir.

Üye ülkeler;

- Ortaya konacak veya elde edilecek belgelendirme ile ilgili olarak girişimciler üzerine idari yükümlülük veya aşırı maliyetli uyum çabaları yüklemeyeceklerdir.
- Denetleme açısından işlemlerle herhangi bir ilişkisi bulunmayan bir belge talebinde bulunmayacaklardır.
- Belgelerde yer alan önemli bilgilerin kamuoyuna açıklanmayacağı güvencesini vereceklerdir.

Bu tavsiye kararı, üye ülkelere hitap etmektedir ancak aynı zamanda çokuluslu şirketleri AB Belgelendirme sistemini kullanmaları yönünde teşvik etmektedir. Bu kararın etkin uygulanmasını sağlamak için üye ülkeler bu kararla ilgili almış oldukları herhangi bir önlem ve pratik uygulamaları hakkında komisyona yıllık rapor vermeleri için öneri getirilmiştir.

5. Sonuç

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle beraber sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, şirketlerin sermayelerinin organizasyonunu ve

örgütlenmesini değiştirmiştir. Küreselleşen sermaye, mal ve hizmet üretiminde ulusallıktan çıkıp çok uluslu bir üretim organizasyonu geliştirmiştir. Sermaye daha karlı gördüğü alanlara yönelerek üretimi daha esnek gerçekleştirme olanağı bulmuştur. Bütün bu gelişmeler beraberinde yatırımların gerçekleşirken, ülkeler arasında rekabeti gündeme getirmiştir.

Kuşkusuz bu rekabet ülkelerde uygulanan vergi mevzuatlarına ilişkindir. Bu kapsamda yatırımları çekmek için vergi indirimlerine, istisnalarına ve muafiyetlerine gidilerek derinleşen vergi rekabeti, ülkelerde zarar verici boyutlara gelmiştir. Yazıda değinildiği gibi birçok anlaşmalara, vergide uyumlaştırmalara ve bölgesel ya da ülkeler arası ortak hareket etme yönünde çalışmalara gidilmiştir. Avrupa Birliği'nde de yukarıda bahsedildiği üzere vergide temel ilkeler ve direktifler çerçevesinde uyumlaştırmalar ve ortak hareket modelleri geliştirilmiştir.

Şüphesiz günümüz küreselleşen dünyada en yakıcı sorun olarak ülkeler arasında zarar verici rekabet önümüzde durmaktadır. AB'de de görüldüğü gibi yapılan uyumlaştırmalar ve ortak hareket alanları, ÇUŞ'ların hareket alanının çok daha gerisinde kalmıştır. Özellikle e- ticaret, e-devlet ve e-banka gibi yeni ticari alanların doğması yaşanan vergi rekabeti sorunlarını derinleştirmiştir.

Vergi ülkelerin egemenliğinin sonucu gerçekleştirdiği mal ve hizmetlerin karşılanması için alınan, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Geline bu süreç verginin egemenlik ilkesine dayanılarak alınması dayanağını zedelemekte ve yeni bir kavramsal boyut kazandırmaktadır. Egemenlik teoride ulusa mal olmaktan çıkıp, uygulamada uluslar arası bir alana ait olmaya başlamıştır. Fakat hala vergi rekabetini önlemek amacıyla

geliştirilen modeller ya da anlaşmalar bu kavramın etrafında dögümlenmektedir. Görünen o ki çok uluslu şirketlerin hareket alanını genişletmesi ulus-devlet anlayışıyla giderek ters düşecek ya da çatışma haline dönüşecektir.

Sonuç itibariyle AB'de uygulanmaya çalışılan uyumlaştırma çabaları dolaylı vergi alanında somut adımları gerçekleştirirken dolaysız vergi alanında başarılı sonuçlar elde edilememiştir. Vergi rekabeti ile mücadele daha çok gelişmiş ülkeler arasında yapılan vergi uyumlaştırmaları ve ortak hareketlilikler yapılmasından dolayı hala az gelişmiş ve gelişmiş ülkelerde hem kendi aralarında hem gelişmiş ülkeler ile olan ilişkilerde sorun olmaktadır. Hatta gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler arasında bir rekabet çatışması, haksız rekabet sonucunu doğurmaktadır.

Bütün bu somut tahlillerin sonucunda bu sorunun temel nedenini şöyle koyabiliriz. Özellikle 70'lerden sonra mali ve finansal alanda gidilen liberalizasyon süreci ülkelerin vergi mevzuatlarının çok daha ötesindedir. Devletlerin ÇUŞ'ları kadar hareket serbestliği yoktur. Çünkü devletlerin bir sınırı vardır.

**Yurtdışından Temin Edilen
Kaynakların Vergi Mevzuatı
Karşısındaki Durumu**

**M. Çağrı BAYAR
Devlet Gelir Uzmanı**

Makalede, kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin yurt dışından borçlanmasının ve yabancı hissedar bularak sermaye temin etmesinin bazı vergisel sonuçları üzerinde durulmaktadır.

1. Giriş

İşletmeler mali kaynak ihtiyacı duydukları zaman bunu borçlanmak veya sermaye artırımına gitmek suretiyle temin ederler. Borçla finansman, borç karşılığında ödenen faizlerin gider yazılabilmesi nedeniyle, öz sermaye ile finansmana göre daha avantajlıdır. Tercih edilen finansman yöntemi yanında finansman kaynağının menşei de vergi mevzuatı açısından bazı sonuçlar doğurmaktadır. Çalışmamızda, kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin yurt dışından borçlanmasının ve yabancı hissedar bularak sermaye temin etmesinin bazı vergisel sonuçları üzerinde durulacaktır.

2. Vergi Kanunları Açısından

2.1. Kurumlar Vergisi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun'un 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği; üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

Türkiye'deki bir şirketin yurt dışındaki bir kurumdan temin ettiği borç karşılığında yapacağı faiz ödemeleri, elde eden açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre menkul sermaye iradidir. Bu faiz ödemeleri üzerinden ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Borçlanmanın yurt dışındaki bir şirket yerine uluslararası kurumlardan veya yabancı banka ve kredi kuruluşlarından yapılması halinde aynı maddeye göre yapılacak kesinti oranı % 0 olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin yedinci fıkrasındaki; "Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır." hükmüne göre ise Bakanlar Kurulu'nca bu fıkra kapsamında ilan edilecek olan ülkelerdeki kurumlara yapılan veya tahakkuk ettirilen ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Bu çalışmanın hazırlandığı tarih itibariyle Bakanlar Kurulu'nca henüz böyle bir ülke listesi ilan edilmemiştir.

Buna ilaveten, aynı fıkranın (b) bendi ile yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

2.2. Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1 inci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre; ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusuna girmektedir. Kanun'un 6 ncı maddesine göre ise hizmet yönünden KDV'yi doğuran olayın meydana gelebilmesi için hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun istisnalara ilişkin 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (e) bendinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "A-Yurt Dışından Temin Edilen Kredilerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" başlıklı bölümünde ise; yurt dışı kredi işlemlerinin Kanun'un 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (e) bendi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ile bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı açıklanmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki banka veya benzeri kredi kuruluşları dışındaki kurumlardan

borçlanması durumunda yapılacak faiz ödemeleri yukarıda açıkladığımız istisna kapsamına girmeyeceğinden genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

2.3. Damga Vergisi ve Harçlar

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde; Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanun'daki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği hüküm altına alınmış; Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kâğıtlar" bölümünün A.1 inci maddesinde, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Damga vergisinden istisna edilen kâğıtların belirtildiği Kanun'a ekli (2) sayılı tablonun "IV. Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (16) numaralı fıkrasıyla anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar; (23) numaralı fıkrasıyla da bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisna edilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123 üncü maddesinde de; anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nevi değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemlerin bu Kanun'da yazılı harçlardan müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

06/02/2008 tarih ve 2008/1 sıra numaralı Harçlar Kanunu İç Genelgesi'nden, 123 üncü maddede yer alan "bu Kanun'da yazılı harçlar" ifadesi ile; noterde, yargıda, icrada ve tapuda yapılacak işlemlere ilişkin harçların kastedildiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na yayımlanan 02.01.2002 tarihli Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin "Yurt Dışından Alınacak Nakit Kredilerde Damga Vergisi ve Harç Mükellefiyeti" başlıklı 1.1.7 bölümünde; yurt dışı kredi kuruluşları ifadesinden bu kuruluşların mukim buldukları ülkenin mevzuatına göre mali kaynak sağlamaya yetkili olan ve esas faaliyet konularından birisi de kredi vermek olan kuruluşların; uluslararası kurumlar ifadesinden ise gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının veya bir ülkenin yeniden yapılandırılmasının finansmanının temini amacıyla bu ülkelere kredi veren Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası ve benzeri kuruluşların anlaşılmasının gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, şirketlerin sermaye artırımlarına ilişkin kâğıtlar ile bankalar, yurt dışındaki kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlardan sağlanan borçlara ilişkin kâğıtlar damga vergisinden; yapılacak işlemler ise Harçlar

Kanunu'nda yer alan harçlardan müstesna olacaktır.

3. Kredi Temini Mi Yoksa Sermaye Temini Mi Daha Avantajlı?

Önceki bölümde ele alındığı üzere, yurt dışındaki banka veya kredi kuruluşlarından temin edilen borçlarla ilgili olarak vergi kanunlarımızda çeşitli istisnalar mevcuttur. Ancak, aynı borcun banka veya kredi kuruluşu mahiyetinde olmayan yabancı bir kurumdan temin edilmesi halinde bu avantajlar ortadan kalkmaktadır.

Şirketlerin mali kaynak ihtiyacının giderilmesinde yurt dışından borçlanılabilmesi yanında, yabancı hissedar bulunarak sermaye temin edilmesinin de mümkün olduğunu belirtmiştik. Verilen kredinin getirisi olan faiz gibi, sermayenin getirisi olan kâr payı da Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesine göre menkul sermaye iradıdır.

Kurum kazancından yurt dışındaki hissedarlara dağıtılan kâr payı üzerinden de, elde eden kişinin gerçek kişi veya kurum olmasına göre, %15 oranında gelir veya kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir.

Tablodan da görüleceği üzere, yabancı banka ve benzeri kredi kuruluşlarından temin edilen borçlara ilişkin işlemler ve ödenen faizler üzerinde, ele aldığımız vergiler açısından bir yük bulunmamaktadır.

Aynı borçlanmanın banka dışı yabancı kurumlar veya kişilerden yapılması halinde ise ödenen faizler üzerinden %10'luk vergi kesintisi ile %18 KDV

hesaplanacak olup, ayrıca temin edilen bu borçlara ilişkin düzenlenen kağıtlar %7,5 damga vergisine ve kredilere ilişkin noter, yargı, icra ve tapuda yapılacak işlemler de Harçlar Kanunu'ndaki ilgili tarifeye göre harca tabi olacaktır.

Tablo: Yurt dışından temin edilen mali kaynaklarla ilgili vergisel yükler.

Yabancı Hissedarın Sağladığı Sermaye Yabancı Banka vb. Kredi Kuruluşlarından Alınan Krediler	Yabancı Banka vb. Kredi Kuruluşu Olmayanlardan Alınan Krediler
Gelir / Kurumlar Vergisi Kesintisi % 15	Gelir / Kurumlar Vergisi Kesintisi % 0 - % 10
KDV % 18	KDV % 18
Damga Vergisi % 7,5	Damga Vergisi % 7,5
İşlemin Türüne Göre Harca Tabi	İşlemin Türüne Göre Harca Tabi

Yabancı hissedardan borçlanılması halinde ise yine hissedarın banka veya kredi kuruluşu olup olmamasına göre vergilendirme yapılacak olmakla birlikte, bu borç ilişkisini farklı bir boyutuyla da ele almak gerekmektedir. Şöyle ki; ortaktan temin edilen borcun tutarı hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihte kurum öz sermayesinin 3 katını aşarsa, aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye sayılan bu tutar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Aynı zamanda kur farkı hariç, faiz ve benzeri giderler ilgili hesap döneminin son günü

itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılacak ve dağıtılmış sayılan bu kâr payları üzerinden, netten brüte gidilerek vergi kesintisi hesaplanacaktır. Örtülü sermaye hesaplanırken, sadece ilişkili şirketlere finansman temin edenler hariç olmak üzere, banka ve benzeri kurumlardan yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Çalışmamızda, kurumların yurt dışından borçlanmalarının veya yabancı hissedar bularak sermaye temin etmelerinin vergi mevzuatı açısından sonuçları ele alınarak vergi yükü kıyaslaması yapılmıştır.

Ortaya çıkan vergisel yüklerle bakıldığında, yurt dışından temin edilen mali kaynaklar içinde en avantajlı olanının banka ve benzeri kredi kuruluşlarından temin edilen krediler olduğu söylenebilir.

Aynı borçlanmanın yurt dışındaki banka harici kurumlardan veya gerçek kişilerden yapılması halinde ise gelir/kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve harç yükleri doğmaktadır.

Yurt dışından yapılan borçlanmalarda bir miktar kur riskinin de bulunduğu hesaba katıldığında, banka dışı kuruluşlardan borçlanmaya nazaran yabancı hissedar bulunarak sermaye temin edilmesi ikinci avantajlı seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır.

